

UNIVERSIDAD DE MADRID
FACULTAD DE DERECHO



TESIS DOCTORAL

Las evaluaciones globales

MEMORIA PARA OPTAR AL GRADO DE DOCTOR
PRESENTADA POR

Juan Ramallo Massanet

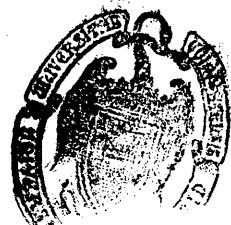
DIRECTOR:

Fernando Sainz de Bujanda

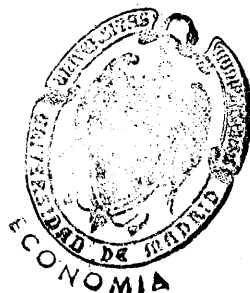
Madrid, 2015

UNIVERSIDAD DE MADRID - FACULTAD DE DERECHO

"LAS EVALUACIONES GLOBALES"



Tesis presentada por el Licenciado en Derecho JUAN RAMALLO MASSANET para obtener el Grado de Doctor y dirigida por - el Profesor Dr. Don. Fernando Sáinz de Bujanda, Catedrático de Hacienda Pública.



BIBLIOTECA
DE DERECHO

-Madrid, 1971-

INTRODUCCION



INTRODUCCION

"Es difícil de decir lo que es "justo" hic et --
nunc. Pero todo el mundo exige que impere "la justicia"-
en la relación de los hombres entre sí y, especialmente,
en el orden de la comunidad, y no que domine la "arbitra-
riedad" o el humor' de un individuo, el provecho del fuer-
te o la fuerza bruta".- Karl Larenz (1960)

En una etapa de la historia de la humanidad, en
que la mayoría de los valores, si no están ya en la cri-
sis del olvido, están siendo al menos sometidos a una -
revisión profunda, no podía el valor jurídico escapar a mi-
lagrosamente a este proceso crítico general. En este sen-
tido, consideramos importante esclarecer, ya desde la --
misma Introducción de esta tesis, dos ideas fundamentales
para la correcta comprensión de lo que luego va a seguir.
En primer lugar, admitimos la existencia de valores apreben-
didos y reconocidos por el hombre; pero además, en segun-
do lugar, creemos que estos valores no son puros idealís-
mos sino que, por el contrario, participan de un realis--
mo que nos lleva a buscar siempre una existencia justifi-
cada para cualquier "algo", exigiéndole una "validez" --
atribuible únicamente a su condición de "ser". Ese "algo"
lo concretizamos hoy en una institución del Derecho tribu

II

tario; las evaluaciones globales. Delimitar el campo de su estudio es nuestro objeto en esta Introducción.

En el análisis de toda institución hay siempre- que distinguir dos planos claramente diferenciados. El - primero de ellos -por lo menos en un orden lógico- se -- centra en el estudio del mundo extrainstitucional, en el conocimiento de los elementos relacionados con el objeto concreto del estudio pero que no constituyen todavía la materialidad misma de la institución. Estamos ante la vir- tualidad de unos motivos y las consecuencias que de esos- motivos pueden derivarse siempre en el ámbito extrainsti- tucional. Entre medio de ellos encontramos el segundo -- plano de conocimiento cuyo objeto sí es ya el mundo de la institución, fundamentada en unos motivos, en uns princi- pios y en un proceso de nacimiento, y dirigida a produ-- cir unos determinados efectos en la parcela de la reali- dad a la que está destinada. Naturalmente la distinción- hecha es a nivel puramente conceptual y lógico, pero útil y necesaria para llegar a conocer el grado de operativi- dad de los motivos respecto a los fines, a través de una institución determinada.

El trabajo que ahora nos toca emprender no pue- de sustraerse a este esquema trazado. Así, nos referimos

III

en primer lugar, a la esfera extrainstitucional, para -- pasar luego a analizar el campo concreto de la institu-- ción.

Respecto al primero, el campo de los condicio-- namientos causales nos encontramos con diferentes niveles de relación y distintos puntos de referencia que es nece-- sario distinguir:

a) Es indudable que la ordenación jurídica de - la vida social será muy diversa y adoptará formas hetero-- géneas de realización de los valores -e incluso de lo -- que por valor debe entenderse- dependiendo en cada momen-- to de la sociedad que los origine. Consecuentemente, ca-- da sociedad tendrá sus valores-guías que la llevarán a - actuar de un modo determinado, plasmándose estos valores en los principios jurídico-públicos que fundamentan al - Estado como personificación jurídica de esa sociedad. El fin del Derecho, en su aspecto inmediato e instrumental, como señala el profesor De Castro es "realizar práctica-- mente el ideal de vida de la dirección política del Esta-- do". Tenemos, así, una primera relación extrainstitucio-- nal por la que la institución queda vinculada al esquema jurídico-público del Estado o de la organización políti-- ca en la que aparece.

IV

b) Dentro de la más estricta lógica no podemos dejar de tener presente que una institución se debe también a los principios que informan de modo exclusivo el campo en que ha nacido. En la esfera jurídico-tributaria, en la que esta tesis se va a desarrollar, es por lo tanto evidente que una institución de Derecho tributario, - como son las evaluaciones globales, debe ajustarse a los principios que la dogmática tributaria establece como necesarios para configurar cualquiera de sus partes y responder del mismo modo a las exigencias que de ellos se deriven.

c) Un tercer punto de referencia lo encontramos ya mucho más cercano a la institución, pero sin embargo todavía fuera de ella. Son los motivos concretos de una institución y el móvil que llevó a su establecimiento en lugar de desembocar en otra institución diferente. Estas razones que forman su fundamento más inmediato nos plantean una importante cuestión. Nos referimos al hecho de que las causas, cualesquiera que sean, van a dar nacimiento a un instituto precisamente jurídico. Pero el orden jurídico es un instrumento esencialmente lleno de contenido, siendo en ese contenido en el que debemos fijar la atención para ver con lucidez si una determinada realidad o esfera de la vida social, al ser recogida por la ley -

se ve o no realmente convertida en realidad jurídicamente regulada por el contenido que el Derecho es, junto a su aspecto formal. La posibilidad consistiría en que estando sometido el Derecho a imperativos extrajurídicos, en nuestro caso los políticos, quedase abierto el portillo para que el Derecho sea juego e instrumento meramente formal de otros imperativos, principalmente del económico.

La segunda esfera a la que nuestro estudio va dirigido es, como ya antes dijimos, la institución en concreto. Se trata de reconocer, a través de la investigación y análisis doctrinal, regulación legal y tratamiento jurisprudencial, la operatividad que tuvieron todo el cuadro de causas señaladas anteriormente en la función a desempeñar por la típica institución que las encarnó. Reconocimiento que sólo es posible por el análisis técnico y sistemático de los diversos elementos que integran el desarrollo y funcionamiento de la institución.

El orden de exposición que vamos a utilizar en este sentido es el siguiente. Primero, el encuadre de las evaluaciones globales dentro de la dinámica del tributario viendo cuáles de sus momentos se arrojan. La naturaleza jurídica de la evaluación global necesita ser deslindada

VI.

hacia fuera, de todas aquéllas soluciones sustitutivas o subsidiarias de lo que la evaluación global no sea capaz de lograr, y, hacia dentro, en las diversas fases por las que transcurre con las distintas categorías de actos que se dan en relación a cada una de ellas. Segundo, el estudio de la colaboración social como base del nuevo sistema, lo cual nos llevará a plantearnos el fundamento político o jurídico de la colaboración, las juntas mixtas de funcionarios y contribuyentes como instrumento a través del cual se organiza y el tipo de relación jurídica que ella supone entre los distintos sujetos que intervienen. Tercero, el proceso histórico de las inclusiones y exclusiones del sistema, y de manera esencial las segundas -- con los criterios para llevarlas a efecto, las clasificaciones de los sujetos que comportan dichos criterios y - el régimen jurídico que las regulan. Cuarto, el tema de los jurados tributarios que ha sido incluido dentro del tema más general de la seguridad jurídica y en el que ponemos de manifiesto los problemas en orden a las decisiones en conciencia y a la cláusula general.

Antes de finalizar esta Introducción un término tiene que quedar aclarado: el trabajo que emprendemos es el estudio de las evaluaciones globales como objeto de una Tesis. Creemos importante dejar bien sentada esta afirmación.

VII

ción por cuanto podría pensarse que en lugar de a una Tésis nuestra investigación responde, en mayor medida, a -- una hipótesis. Aquélla la define Julio Casares como "conclusión, proposición que se mantiene con razonamientos", mientras que ésta se ve caracterizada por el mismo autor como "suposición que se hace para sacar de ella una consecuencia". Y ciertamente nosotros no pretendemos hacer suposición alguna, sino, por el contrario, hacer una serie sucesiva de razonamientos que sostengan la conclusión. Ahora bien, esta conclusión a la que hemos llegado no vamos a dejarla para las últimas páginas sino que la situosmos al principio y como eje de todos los razonamientos - que la mantienen. Se trata de un proceso de "désmitificación" en el que el mito son las evaluaciones globales en su primera configuración fundamentalmente, la conclusión es que las evaluaciones globales son una institución efímera que desaparece, y el proceso son los razonamientos - que en las páginas siguientes vienen expuestos. Es decir, en base a un análisis doctrinal, legal y jurisprudencial, veremos que las evaluaciones globales no guardan las vinculaciones jurídicas antes señaladas y que por ello la - brevedad de la institución se hace manifiesta en dos vertientes: la caducidad intrínseca de la institución y la progresiva desaparición en el marco del ordenamiento positivo.

C A P I T U L O P R I M E R O

CAPITULO I.- Una institución de derecho tributario: las evaluaciones globales.-

Emprendemos en este primer capítulo el enfoque general - de las evaluaciones globales consideradas estas como institución de Derecho tributario y siguiendo el esquema de referencia trazado en la parte introductoria. Así, este Capítulo va a dividirse en dos partes, referidas, respectivamente, a dos aspectos fundamentales para la comprensión de cualquier norma que cree o regule un instituto jurídico. Por un lado, debemos considerar la norma en su consideración intrínseca, analizada según la interpretación que supone su proceso - de validez jurídica, tomando este punto de vista como criterio metodológico de la Tesis. Por otro, se trata de ver la vinculación del precepto con los principios jurídicos-públicos en donde se nace su nacimiento, siendo ello una interpretación histórica de la norma.

A) El proceso de validez jurídica de las normas. Cuestiones metodológicas.

El estudio y el conocimiento de las evaluaciones globales nos es posible alcanzarlo en cuanto las encontramos como institución que forma parte integrante de un cuadro global de instituciones que cierran y acotan la realidad social desde la perspectiva tributaria. Las evaluaciones globales pertenecen a la estructura del ordenamiento jurídico al estar dentro de los esquemas del Derecho tributario. Y esta visión de la institución nos la pone al mismo tiempo en relación con dos problemas importantes con los que se enfrenta un análisis jurídico: la integración concreta de la institución en el Derecho tributario, y su situación dentro del sistema.

"La primera consecuencia de la promulgación de una norma

tributaria -afirma Cortés Domínguez- es que ciertas relaciones sociales, ciertos hechos, antes indiferentes para el Derecho o más concretamente para el Derecho tributario, dejan de serlo: se colorean de -juridicidad, entran a formar parte del mundo jurídico, de la realidad jurídica"(1). Por lo tanto creemos que es importante plantearnos esta cuestión porque intenta responder a tres preguntas: 1º. Por qué llega a existir una determinada institución jurídica; Por qué se convierte en Derecho una realidad prejurídica; qué proceso tiene que darse para que algo llegue a ser Derecho. Como es notorio, hablamos siempre de "llegar a ser", "llegar a existir", "convertirse", "proceso", con lo cual queremos significar que lo que nos interesa es conocer, ahora, no lo que sea Derecho y pertenezca ya al marco positivo-sino el devenir de algo al campo del Derecho. 2º. La segunda pregunta es el cómo ha llegado a formarse una determinada Institución encarnada en una Ley Jurídica (no física, económica o artística). 3º.- La tercera, finalmente, es el enfoque estático del Sistema desde un punto de vista de su aspecto lógico formal desde el cual ver la estructura del ordenamiento jurídico como sistema normativo. En nuestro caso, se tratará de caracterizar el "Sistema de Derecho Tributario español", viendo naturalmente cual es el criterio directivo que lo preside y el impulso que ha hecho integrar en ese sistema a las evaluaciones globales.

1) Aspecto material y lógico-formal del orden jurídico.-

Procediendo con orden a plantear y contestar a cada una de estas cuestiones nos encontramos centrados en torno a la cuestión fundamental de la existencia del "Orden Jurídico", en cuanto se halla formado no sólo, en un aspecto material, de principios y preceptos de ordenación de la vida social desde el punto de vista de la justicia, sino también, en su aspecto lógico-formal del sistema es-

tructural que constituye y estructura el ordenamiento jurídico positivo como sistema normativo. Antes, con todo, debemos llamar la atención de nuevo sobre una diferencia esencial entre dos conceptos fundamentales para la comprensión de lo que queremos expresar. Nos referimos a la diferencia entre Ius y Lex puesta de manifiesto por NAWIASKY ya en el prólogo a la segunda edición de su "Teoría General del Derecho" (2) cuando dice que "las palabras de la Ley son únicamente los primeros datos para averiguar el íntimo sentido de las normas jurídicas. Dicho de otro modo las Leyes no son normas jurídicas sino fuentes del Derecho, de las que solamente hay que deducir las normas jurídicas; el Derecho precede a las Leyes, lo mismo que la naturaleza intrínseca de un objeto a sus modos de manifestarse" (3). Así — pues el ordenamiento jurídico está constituido por Leyes y por normas consuetudinarias (4) pero en cuanto son manifestaciones del Ius, del Derecho.

Ese Ius es el punto interesante desde nuestra perspectiva por cuanto en él se nos plantean dos cuestiones. La primera es lo — que para RADBRUCH (5) constituye la "idea del Derecho" es decir la — justicia en sentido estricto, la justicia del legislador y por tanto anterior y superior a la Ley, al ordenamiento positivo creado por — este legislador. La segunda cuestión, ya más cercana a los problemas de la validez, puede establecerse en términos de conflictos que entre orden jurídico y ordenamiento jurídico se da. La perenne oscilación en la Teoría General del Derecho entre un polo formal y otro material llevó al formalismo jurídico al punto final del concepto de — ordenamiento jurídico (6); la separación entre la significación puramente ética del derecho natural y la puramente formalista del Derecho positivo llevaba implícita una lucha irreductible entre axiolo—

logia y ontología. Una solución fué propuesta por Carl Schmitt al hablar del "Orden Jurídico Concreto" como continuidad ontológica entre ambos puntos, pero el mismo Schmitt no pudo explicar más allá al no saber si las normas de este orden son expresión de exigencias éticas o de exigencias sociológicas de una determinada sociedad en un espacio y tiempo concretos. Radbruch por su parte (7) plantea la dialéctica entre estos dos polos, claramente desde el punto de vista de la "validez del Derecho", es decir de su obligatoriedad; y no pareciéndole posible fundamentar la validez de lo que deba ser obligatorio - ni en la Ley positiva ("justificar la validez de una norma jurídica remitiéndose a otras cada vez más altas ") ni en base a hechos (bien el "poder" bien el "reconocimiento") no duda en hacer una reelaboración de su formalismo relativista sometiénolo ("sublimación lógica") a condiciones impuestas por la lógica material de los principios de justicia, conectándolo, por lo tanto, con contenidos valorativos. Y ello hasta llegar a decir que, "la idea del Derecho puede privar de validez al Derecho positivo". Como se ve, estamos siempre sobre el mismo esquema; la idea del Derecho, la justicia, está por encima de la legalidad positiva. Y ello hasta el punto de darse lo que Truyol llama "Iusnaturalismo revolucionario" (8) al plantear los efectos de — este tipo que el Derecho natural puede tener sobre el Derecho positivo en su relación histórica, por el que "las revoluciones se hacen — en nombre de una legalidad superior a la legalidad positiva" (9).

Por validez jurídica entendemos aquélla fuerza y dinamismo interno en virtud de los cuales el Derecho se integra en un conjunto de normas, cumpliendo su función ordenadora de la vida social. Es, como se ve, un concepto de enfoque deontológico cuyo punto de — origen esta en esa fuerza o dinamismo interno que es, en definitiva,

quién justifica la validez. Esta, por tanto, puede estar justificada en la justicia o en la legalidad según lo dicho anteriormente, lo — cual lleva a considerar que el problema de la validez jurídica, de la obligatoriedad de una norma, la fuerza para realizarse en el orden social se resuelva con dos procesos. Uno, es la tensión entre — factores ideales y reales o empíricos. Otro, la incorporación, partiendo de la tensión anterior, de ordenes prejurídicos al orden del Derecho y a su positivación en Lex.

Estas dos cuestiones tienen un engarce lógico en cuanto — la tensión ideal-real que se da en el proceso de validez jurídica de las normas, implica que la justificación de que algo se integre como norma no es unilateral, bien en la justicia o bien en el empirismo, — sino que por el contrario, únicamente si cuenta con la conjunción de los dos polos podemos llegar a determinar lo que sea Derecho positivo y por lo tanto válido respecto a la idea del mismo. Este proceso, el desarrollo de los dos cofactores, así entendido, nos lleva a desechar la idea de legalidad como criterio específico de la validez jurídica (10): y a admitir el que la nota de positividad del Derecho — no puede agotarse en el significado y las implicaciones de la legalidad sino que debe tener presente, como justificación última, el sentido de las concepciones materiales del orden y la validez jurídica, lo cual implica: primero que la validez jurídica hace referencia a la específica "normatividad" del Derecho y segundo que la validez jurídica tiene que integrar supuestos o factores de legalidad prejurídicos (empíricos) y de normatividad metajurídicos (ideales).

Así, llegamos al final de una de las preguntas que al — principio de este apartado nos formulábamos: Por que llega a existir una determinada institución jurídica; por que una realidad prejurídica

ca llega a convertirse en Derecho positivo, formando por tanto parte de un sistema determinado de Derecho. Y la contestación no puede — ser otra, en un planteamiento estrictamente jurídico, como a esta te sis corresponde que el afirmar el que en la idea del Derecho existe un proceso integrador de factores ideales y factores reales (de ahí que ambos se comporten como co-factores) en el que los primeros son los momentos esenciales que determinan una validez universal, fuera del espacio y del tiempo (la justicia, el bien común, la seguridad jurídica), y los segundos son las mismas realidades contenidas en un derecho positivo en cuanto se realiza en el espacio y en el tiempo — y que aparece como ordenación de la vida social delimitada por estas dos coordenadas, pero que por sí solo no puede calificar su validez — (por el mero hecho de ser Derecho positivo) sino que debe de inte — grar a los factores ideales para que ese Derecho sea válido y su — normatividad específicamente jurídica, dándose, por consiguiente, De recho justo, Derecho que pretenda el bien común, Derecho que proporcione seguridad jurídica (11).

2) Las esferas prejurídicas y jurídicas: punto de vista dinámico.

Ahora bien, si hemos llegado a establecer el que en la — idea de Derecho existe un proceso integrador de factores ideales y — factores reales tenemos que plantear, también, el método por el cual este proceso tenga lugar. Hay que determinar de que forma una determinada realidad prejurídica llega a conformarse como Derecho y por — tanto ser titular de la específica normatividad del mismo.

Con ello habremos visto el tema de la validez del Derecho desde el punto de vista dinámico, de la construcción (tanto la tarea

propia del legislador como la función de la jurisprudencia en el plano de la aplicación) y únicamente nos restará hacer unas consideraciones sobre el punto de vista estático, del sistema, acercándonos con ello al análisis completo del Sistema de Derecho Tributario Español y sus distintas posibilidades de caracterización.

En cuanto al método del proceso de validez jurídico no debemos perder de vista el que el específico orden normativo del Derecho no se encuentra aislado y basado en la autosuficiencia sino todo lo contrario. Entre él y el orden plenario de vida social hay una relación de fluidez. Ello es tan lógico cuanto que la validez jurídica no puede desconocer otros ordenes normativos aparte del jurídico (como es el de los usos sociales por ejemplo) ya que el proceso de validez implica necesariamente estos ordenes prejurídicos para convertirllos en jurídicos si son portadores de eticidad, como a continuación veremos; al mismo tiempo que una norma puede dejar de tener validez y pasar por lo tanto de nuevo a formar parte de un orden de legalidad extra-jurídica dejando el nivel específico del Derecho — (Hartman). Esto es de suma importancia por cuanto de la relación de fluidez entre los distintos ordenes, es decir de las osmosis existentes entre los diversos escalones integrantes del orden universal total, podemos pasar a la consideración del proceso de validez jurídica como un "continuum" que atraviesa por fase heterogéneas y cuyo punto de origen esencial está en el dominio de lo ideal y que no es otra cosa que el aspecto ideal de la justicia práctica. En esa esfera ideal se encuentran los finés esenciales del Derecho y de ella — parte un vector que atraviesa distintas esferas heterogéneas demonstrativas de las exigencias de la naturaleza humana. Estas fases prestan

la materia al Derecho, y la materia son las exigencias. Finalmente - el vector termina en el campo de los hechos, en la experiencia de la vida social, con lo cual el Derecho adquiere dimensión de efectividad y en ese orden existencial de espacio y tiempo (punto en donde - se confunden los co-factores reales e ideales del proceso de validez) se hace vigente. Ahora bien, este ejemplo del vector originado en - el mundo ideal y destinado al real puede llevar a la creencia, y a - la confusión, de ver los co-factores como elementos separados y sucesivos. Nada más lejos de ello ya que la esencial unión entre ambos se basa toda nuestra argumentación.

Lo que si es claro es que nosotros lo único que podemos percibir por nuestros sentidos es la "Ley" y que ésta, como antes dijimos citando a Nawiasky, no es sino un "primer dato" a través del - cual llegar al sentido de las normas, del Ius, Estamos condicionados por la exclusividad de conocimiento de las "cosas" y en esas cosas, datos empíricos, reales, está o no está el elemento ideal.

Aclarado esto, tenemos que el Derecho es vigente pero la validez será más deficiente a medida que la realidad se separe del - factor ideal, a medida que el vector deje de pasar por una de las - fases no jurídicas. De ahí la explicación de fondo: El Derecho positivo estará vigente pero puede no ser válido si no tiene carácter - normativo, en cuanto materialización de la idea del Derecho que debe de elevarse valorativa e imperativamente sobre el resto de la realidad ya que, como dice K.Larenz "no todo orden real es un orden jurídico... El Derecho se diferencia de ellos (de los otros ordenes reales, los usos vividos, la moral, las convenciones sociales, etc) sobre todo, por su especial relación de sentido a la justicia como -

principio fundamental inherente al espíritu humano para toda convi-
vencia humana" (12), y por lo tanto nos podemos encontrar con que, em-
pleando las palabras de G. Radbruch, "cuando ni siquiera se pretenda-
hacer justicia, las ordenes que el Estado dé serán emanaciones de su
poder, pero no verdaderas normas jurídicas" (13). Aún es más la posi-
bilidad de conocimiento de nuestros sentidos nos lleva a ver en la -
Ley un "primer dato", pero es que los ordenes prejurídicos que pres-
tan la materia al Derecho, que prestan sus exigencias, son también -
para nosotros datos reales primeros. Resumamos el razonamiento en --
dos líneas y unas conclusiones: Línea a) 1º. El mundo prejurídico -
forma parte de lo que hemos llamado orden plenario de la vida social.
.2º. Existe una relación de fluidez entre este orden plenario y el -
orden específicamente jurídico. Línea b) 1º. En el mundo metajurídi-
co ideal nos encontramos los contenidos materiales (justicia, bien -
común, seguridad jurídica) 2º. Estos valores ideales tienden a reali-
zarse en las cosas, en los ordenes todavía no jurídicos de vida social
puesto que el vector de idealidad pasa por ello en primer lugar.

Conclusiones: 1º. La validez jurídica evidentemente supo-
ne la confluencia de las dos líneas anteriores, la fluidez y el con-
tinuum. 2º. El cofactor ideal es perceptible únicamente en el factor
real. 3º. Los ordenes prejurídicos, de la vida social, al pasar a --
través de ellos el vector original en el mundo ideal pueden prestar-
le su contenido, ENCARNANDO, en este caso, contenidos ideales (14).--

Desde este punto de vista dinámico del orden jurídico --
que estamos considerando hay que hacer una última observación o apun-
te respecto a los dos planos que esa dinámica presenta. Nos referi-
mos al plano de la construcción del Derecho por un lado y al de su -

aplicación (constructiva) por otro. Estos son, respectivamente el — tema de la legislación y el de la jurisprudencia. La relación entre ambos está en que el legislador construye en función de un Sistema, — siendo el camino: 1º. Sistematización (positivación) de un determina— do principio 2º. su admisión; por su parte, el Juez lleva una línea— más directa basada en la Tópica y por lo tanto inversa a la de el le— gislador: 1º Admite un principio reflejado en el caso y 2º sistema— tiza en la doctrina jurisprudencial.

3) Al sistema de Derecho: punto de vista estático.

a) Planteamiento.

Vamos cerrando líneas en el análisis de este apartado de la Tesis y llegamos ahora al último punto a considerar el aspecto — estático del orden jurídico, una vez visto cual es su proceso de va— lidez, su aspecto dinámico, nos reconduce a la idea expresada en úl— timo lugar en el párrafo anterior. El Sistema como configuración ló— gico-formal (positivizada) de unos determinados contenidos ideales — (los principios). Estamos ya situados en el momento en que el mundo— pre-jurídico ha sido insertado en el Sistema de Derecho. Esta asimi— lación puede dar lugar a un desequilibrio entre esos contenidos idea— les inherentes a la realidad prejurídica y la regulación sistemática de la construcción como específica normatividad del Derecho.

Es evidente que si para Savigny, por ejemplo, era de ma— yor importancia el primero de los elementos en tensión, hoy, por — obra del positivismo, es el segundo de ellos el que prima. Sin embargo, esa tensión y ese posible desequilibrio pensamos que debe ser re— suuelto en atención a los dos elementos puestos en armonía pero dando

una relevancia trascendente al primero de ellos, a la lógica-ontológica material (15).

b) El Sistema en Derecho Tributario.

Al enfrentarnos ahora con el problema del Sistema Tributario en concreto no podemos eludir al caracterizar y definir el -- criterio directivo que lo preside, ni, tampoco, ver la posible vinculación de las evaluaciones globales dentro del mismo. Ello nos parece una tarea includible pues, como afirma Cortés Domínguez (16) al señalar que no es siempre fácil discernir sobre la naturaleza de -- una norma en concreto, "sin embargo -- afirma -- esta operación ha de -- intentarse porque en el momento de construir los conceptos y categorías jurídicas del Derecho tributario español, él interprete, que -- no debe operar de espaldas de la realidad positiva, tampoco puede -- quedar prendido por las meras definiciones del legislador, sobre todo, en aquéllos en que la definición legal es contraria a los mandatos que derivan de la interpretación sistemática del ordenamiento -- tributario".

Es evidente que el concepto de Sistema lleva implícito -- la idea de conexión, de unión en base a función de unos esquemas que trascienden a la materialidad de lo sistematizado. La ordenación lógico-formal que hace decir a Sainz de Bujanda: "A veces se ha afirmado que, en sentido estricto no tiene realidad lo que se denomina Sistema Tributario si se entiende por tal que existen ciertos gravámenes que están juntos y que deben aplicarse como partes o elementos de un todo. Para quienes piensan así, cualquier grupo de impuestos que se establezcan y apliquen por un determinado poder se denomina "Sistema Tributario" de la organización política correspondiente

sin que para la validez del concepto se invoque ningún tipo especial de conexión entre los diversos gravámenes". (17).

También es este -la construcción del Sistema- un terreno en el que el Derecho tributario ha tenido que luchar fuertemente por conseguir su autonomía. Pero todo dependiera de lo que por Sistema entendamos para otorgárselo o privarle de él. Desde el campo del Derecho Civil se ha mantenido que la tarea de sistematización no termina al ser agrupadas las reglas de Derecho en disciplinas especiales, sino que debe continuar en el ámbito de cada una de ellas; y aún cada disciplina puede dividirse en partes, siempre con arreglo a criterios materiales, poseyendo cada una de esas partes su propio sistema al mismo tiempo (18).

No se puede confundir el Sistema con un conglomerado o una yuxtaposición de figuras tributarias, y por eso, el mismo Sainz de Bujanda advierte enseguida "que la idea del Sistema tributario — aparece fuertemente influida por criterios ideales". ¿Qué representan estos criterios ideales? ¿Cuales son? Según Sainz de Bujanda la existencia de dichos criterios hacen que el Sistema sea concebido como meta, como aspiración a la que hay que tender, más que como explicación teórica de algo existente. Y al mismo tiempo cita a Baleerio (19) para el cual el "Sistema tributario debe ser productivo, elástico, compatible con la renta nacional y con las ideas de justicia de cada época". En estas opiniones transcritas hay dos ideas que creemos deben ser matizadas:

1º.- Todo Sistema de Derecho, como conjunto armónico de Leyes, es un "deber ser" pero también es un "tener que". Indudable—

mente es un deber ser, perteneciente al orden deontológico, y que — por lo tanto hace referencia al orden ideal. Al decir Baleerio que — el Sistema tributario debe ser compatible con la renta nacional y — con las ideas de justicia parece colocar en un plano de igualdad ambos términos; sin embargo, nosotros creemos que el sistema tributario, como cualquier otro Sistema de Derecho, debe ser no solo compatible sino fiel reflejo única y exclusivamente de la idea de justicia. Ello no quiere decir que la renta nacional sea concepto alejado del Sistema Tributario, ni muchos menos. Pero también hemos afirmado que el derecho es un tener que, perteneciente al orden necesario; el derecho es un tener que ser realizado aquello que esta previsto en — las Leyes que lo componen. Y en ese sentido si que puede enfocarse la elasticidad y la productividad o ser compatible con la renta nacional, pero todo ello siempre y cuando el sistema de Derecho tenga como vertebra ideal la justicia. Y es una idea que venimos repitiendo con insistencia que esa justicia la encontramos en la realidad de — esa productividad, estabilidad o renta nacional.

2º.- La afirmación de Sainz de Bujanda, por su parte, enfoca el Sistema Tributario como meta, como aspiración a la que hay que tender, más que como explicación teórica de algo existente. Sin embargo nosotros no logramos entender porqué el Sistema al estar influido por criterios ideales tiene que ser considerado más como meta que como explicación de lo existente ya que, por las razones expuestas en las páginas que anteceden, en el sistema se contienen las Leyes que regulan una determinada y concreta realidad social que por — sus intrínsecos contenidos ideales ha pasado a formar parte de la específica normatividad jurídica.

Lo que nos mueve a todos los que, desde una perspectiva jurídica, enfocamos el estudio del Derecho Tributario es, sin lugar a dudas, un afán de pureza metodológica ya que no se puede pretender calidad científica alguna si se carece de dicha pureza. Por la misma formación histórica del Derecho Tributario, originado como mera legislación de Hacienda y viéndose limitada la función científica a escasos comentarios de los textos legales y ajustándose, las más de las veces, a la pura exegética francesa (20), se le ha pretendido considerar y reducir a un mero orden de realidad. Más es evidente que no se trata del mantenimiento del imperio de la Ley sino del imperio del Derecho, de lo que sea justo (21).

a*) Historicidad. Diversos criterios de racionalidad.

Quien dice Sistema dice orden lógico, escribe Schmölders; cuando se dice Sistema se habla de una ordenación lógica, afirma Cogliolo. La idea básica es común a todos. Para el primero, "la simple yuxtaposición de los impuestos vigentes no compone por sí sola un conjunto ordenado y lógico, es decir, un sistema tributario (22). Pero esta afirmación tiene que ir más allá. "Ordenar un sistema quiere decir coordinar en sí los conceptos de una cierta disciplina. ¿Cuáles serán los criterios según los cuales ordenar y sistematizar los conceptos jurídicos? pueden ser muchos y la dificultad está en la elección" (23). Según las distintas características de esta coordinación el mismo Schmölders ha distinguido dos tipos de Sistema (24) "dicha coordinación -dice- puede ser obra de la acción deliberada del legislador o resultado de la evolución histórica: En el primer caso, el Sistema Tributario es racional, político y teórico, y en el segundo, histórico". Distinta es la posición que adopta el pro-

fesor Pérez de Ayala, el cual adoptando una postura ecléctica se decide a considerar el Sistema tributario como "coordinación de principios teóricos y de factores históricos". Los segundos están representados por la tensión básica entre lo que el Estado necesita y lo que la economía puede soportar, mientras que los principios teóricos tratan de ofrecer fórmulas al legislador para resolver esa tensión (25).

Sainz de Bujanda por su parte recoge la distinción formulada por Schmölders y ante la alternativa entre historicidad o racionalidad tiene que decir que "se ha extendido la costumbre de llamar sistemático a aquél conjunto de tributos en el que la cohesión y armonía se ha establecido por el legislador apoyándose en los esquemas racionales que le ofrecen la ciencia del derecho y de la economía, y de negar, en cambio, el expresado carácter, a aquéllos otros repertorios de exacciones en los que la mínima e indispensable integración ha sido obra preferentemente de los avatares históricos" (26), con lo cual parece querer reivindicar el criterio histórico para la construcción del sistema. De todos modos al proponer Schmölders la distinción básica —ya que, como veremos, es susceptible de variadas ramificaciones— aclaró que al oponer lo histórico a lo racional quería únicamente destacar la diferencia entre los sistemas tributarios producto de la evolución histórica y los sistemas producto de la teoría, señalando que los primeros a pesar de que con frecuencia haya logrado adaptarse admirablemente al orden social y económico circundante, — contienen contradicciones históricamente condicionadas en sus efectos y en las relaciones entre sus elementos constitutivos; del mismo modo que los segundos, quizás lógicamente más perfectos, no resisten muchas veces la crítica de sus premisas generalmente demasiado simplistas (27). Ante esta manifestación del valor racional y la reivin—

dicación del histórico, el Profesor Sainz de Bujanda califica el Sistema Tributario español, como "entre los de tipo histórico con una - marcada tendencia hacia la racionalización" (28).

Ahora bien, situados dentro del campo de la racionalidad del Sistema, (29) su caracterización y la determinación de los principios inspiradores es algo más compleja por cuanto, y aunque sea — desde un solo aspecto, el económico, como señala Schmolders "no existe un solo Sistema tributario racional, sino que caben tantos cuantos son los posibles criterios de ordenación económica (30). Sainz de Bujanda, por su parte, da dos pasos más. Los principios inspirados de un Sistema tributario, concebido esencialmente como producto del raciocinio, han de fundarse en criterios de política económica.— Pero es indudable que estos criterios se hacen eco a su vez, de las grandes ideas rectoras de la vida política, incorporadas al Derecho-constitucional de cada pueblo (31). Como es claramente perceptible — los dos pasos son: 1º. El reflejo que en la política económica tienen las ideas de la vida política; 2º la vinculación de los esquemas políticos a la forma jurídica constitucional. Paso a paso se nos va haciendo luz sobre el que la posibilidad de racionalidad de un Sistema Tributario es múltiple.

Los Sistemas "racionales" se distinguen de los "históricos" porque están precididos por una idea directriz más o menos conscientes que es la Fiscal; y por tal se entiende, desde un punto de — vista de la Ciencia de la Hacienda, la persecución de la explotación — optima (no máxima) de las fuentes impositivas, renta y patrimonio — (32). Con ello estamos ante una racionalidad estrictamente económica,

pero no podemos quedarnos en ella ni en la elección ante una alternativa entre racionalidad económica o jurídica.

Recientemente, algún sector de la doctrina (33) ha propuesto una teoría de criterios de racionalidad material para el perfeccionamiento del Sistema tributario, tomando el camino de considerar una gama muy amplia, heterogénea y algo a científica de criterios. Se afirma que, quierase o no, la racionalidad socio política, económica, financiera, administrativa, psicológica, histórica, jurídica tienen que formar parte del modelo teórico (34). Naturalmente, el criterio que de entre todos los enunciados presenta interés para nosotros es el jurídico. "Todos los criterios de racionalidad enunciados —dice el citado autor Guijarro Arrizabalaga (35) penetran en el contenido formal del Sistema tributario. Pero este ha de plasmarse jurídicamente. Esta es una perspectiva importante y fundamental en un Estado de Derecho, y hay que acertar a alcanzar que el Sistema Fiscal sea el óptimo viable también desde el punto de vista de su racionalidad jurídica, en conexión con los restantes criterios de racionalidad". Nos parece correcto el enfoque de que los criterios de racionalidad jurídica sean fundamentales en un Estado de Derecho (36), —pero de las palabras transcritas parece translucirse una subordinación, precisamente de carácter material, de los criterios de racionalidad jurídica al considerar al Derecho como instrumento incapaz, o mejor dicho, cuya función no es aportar contenido sustancial alguno.

Esbozado todo este panorama, debemos recordar de nuevo —que nosotros habíamos caracterizado el Sistema tributario español —siguiendo a Sainz de Bujanda— como los de tipo histórico pero con —una marcada tendencia a la racionalización. Pero si demostración evi

dente de este proceso (37) son los preámbulos o las exposiciones de motivo de las Leyes tributarias, reveladoras del trasfondo ideológico de los textos positivos, o, si se prefiere del conjunto de elementos teóricos que han decidido la configuración de las normas, no se puede olvidar la distancia que a veces separa los propósitos enunciados en la parte expositiva del contenido de los preceptos incorporados a la parte dispositiva (38). Y las razones por las cuales esta distancia se da pueden ser bien por dificultades de tipo técnico o bien por el deseo de sustraer al texto legal la configuración completa de los elementos sustanciales de la relación jurídica tributaria, confiando esa misión a normas sin rango de Ley o a simples "criterios" de la Administración. Pero esta marcada tendencia a la racionalidad cuando se ve desvirtuada, en los elementos sustanciales, por los "criterios" de la administración, ya nos da un indicio de que la racionalidad puede que ciertamente exista pero con abandono de los criterios jurídicos, de los criterios de Derecho. Hay que hacer notar, no obstante, que el mismo Sainz de Bujanda siempre fiel a los postulados de un método jurídico, reconoce y admite, como dijimos, una fundamentación racional del Sistema en criterios de política económica, lo cual es señal clara de que por pureza metodológica no se debe negar lo evidente. Pero esta afirmación sobre la existencia de características no jurídicas hay que completarla con otra afirmación ulterior: "Su presencia -dice- habrá de buscarse en el ordenamiento jurídico-financiero, aunque algunos de ellos encuentren su fundamentación teórica en disciplinas extrajurídicas" (39). Es decir, que, en definitiva, el Derecho positivo tiene que contener estos criterios aunque su basamento este fuera del Derecho, porque su misma estructuración como tal Derecho positivo le aporta ya un contenido jurídico muy concreto y determinado.

Finalmente, tenemos que manifestar que nuestra opinión - sobre la racionalidad o historicidad del Sistema abarca no solo al - campo del Derecho Tributario Material sino también al ámbito del De- recho tributario formal. De no ser así, se daría una contradicción - difícilmente superable entre normas dirigidas a un mismo fenómeno, - estableciéndose una incompatibilidad manifiesta entre normas de apli- cación de un tributo y las de regulación de sus elementos esenciales, lo cual desembocaría en la esterilidad de las segundas en favor de - las primeras.

b*) La Ley de 26 de diciembre de 1957.

Después de este esquema trazado ya se puede ver claro, - ahora como en presencia de lo que por Sistema entendemos, la Ley de 26 de Diciembre de 1.957 presenta una de sus grandes rupturas en re- lación con la existencia de un sistema de Derecho Tributario y, lo - que es de mayor gravedad, con la ineludible necesidad de que los cri- terios racionales que inspiren ese sistema deban ser jurídicos, sin perjuicios de la existencia de otros, siempre y cuando esten incorpo- rados al ordenamiento jurídico-financiero. La Ley de 26 de Diciembre de 1.957 al insertarse en el Sistema Tributario existente, lo hizo - por un impulso claramente racional, pero de entre los criterios que la racionalidad brinda no toma precisamente, y hasta sus últimas - consecuencias, los jurídicos. Y si la Ley ya viene marcada por ese - signo inflacionista de valores jurídicos, las evaluaciones globales - que nacen dentro de ella, consideradas en su unidad, es decir, parti- cipantes tanto del Derecho Tributario material como en el formal, lo confirman en su totalidad. Ya que si ciertamente el criterio que lle- vo a implantarlas era un criterio de racionalidad, ese criterio di- rectivo que supone toda racionalización no fué el de justicia sino - el puramente económico (como el conseguir una recaudación máxima), -

el sicológico (así, el eliminar la presión fiscal indirecta) y el Administrativo (dejar a la Administración con una "norma en blanco" — que pudiera ser utilizada por su independiente y jurídicamente irresponsable voluntad en la dirección querida en cada momento)

Y el sistema es lo suficientemente sensible para acusar el choque dogmático que ello le produce. "No hay que decir —afirma— Sáinz de Bujanda— que todo el proceso de perfeccionamiento técnico — de los instrumentos de imposición queda paralizado cuando la Administración Pública, invocando razones poco convincentes de "flexibilidad" y de "agilidad", opta por sustituir la normativa legal por reglas e instrucciones que ella misma confecciona. Cuando esto ocurre, la noción de un Sistema tributario, jurídicamente estructurado, retrocede hasta casi desaparecer, y se sustituye por una escueta realidad recaudatoria impulsada por puros "criterios" administrativos que no tienen más apoyo que el de la autoridad de quienes lo patrocinan" (40). Son claros y contundentes, por su misma lógica, los razonamientos del profesor madrileño en orden a la comprensión de lo que puede significar un puro instrumento técnico y de qué forma puede repercutir en el Sistema según sea la utilización que de él se haga y por —quien se haga.

Es este problema de la naturaleza de la norma tributaria uno de los que continuamente, y por fortuna de cada vez más, gravita sobre cualquier consideración acerca del contenido de dichas normas. La norma fiscal es norma jurídica y muy certeramente se pudo decir, — desde esta perspectiva, que el régimen de evaluación global, con su carácter de general aplicación, no tiene la calidad y categoría jurídica que debe presidir toda norma y que no debe estar ausente de la fiscal (41).

Tomando la afirmación del profesor De Castro, "La ley es tá en el ordenamiento jurídico y sufre la influencia de las demás — normas" (42), podríamos extenderla haciéndole alcanzar también el — sentido inverso: las normas del ordenamiento jurídico sufren igual— mente la influencia de una nueva ley que en él se integre.

Por último, es indudable que desde el punto de vista del Sistema, la codificación supone su manifestación más clara en el esquema del Estado de Derecho. Así pues, tenemos que considerar que el intento codificador que la Ley General Tributaria supone en nuestro Derecho tributario se vió frustrado por la introducción de una serie de normas bajo el epígrafe de "Colaboración social en la gestión tributaria" (43). Evidentemente al ser esta ley de igual rango normativo que la LRT 1957 la trascendencia formal es nula, pero desde esta otra consideración tiene un significado más profundo. Es decir, pensamos que la LGT se hubiese beneficiado en su finalidad de no haber introducido dichos preceptos. Podemos decir con Esser (44) que " los conocimientos y experiencias ganados gracias a la casuística, son — atribuidos al Código, para poderlos utilizar deductivamente como normas supremas del sistema".

B) Los principios jurídicos-públicos. Marco en donde na
ce la Ley de 26 de diciembre de 1967.

1) Su función.

a) Relación con el ordenamiento jurídico particular

La consecuencia principal que se deriva de la relación — de las causas extrainstitucionales entre sí, como anunciábamos en la

Introducción de esta Tesis, estriba en que uno de los niveles de dichas relaciones tiene suma importancia en orden a la institución jurídica, tanto por ser el más vulnerable a pretensiones extra-jurídicas como por la penetrante influencia que ejerce en el resto de niveles o puntos de referencia señalados. Este nivel es el de los principios jurídicos-políticos que informan en cada momento el ordenamiento positivo de una determinada comunidad política.

El tema ha sido tratado por primera vez en la literatura financiera española por Sáinz de Bujanda en su trabajo "Organización política y Derecho Financiero (origen y evolución del principio de legalidad)" (45). Y ya señala en la parte bibliográfica del trabajo, antes de entrar en el estudio del tema, que lo que va a investigar "no es la adaptación de la Hacienda, como conjunto de recursos, a las necesidades de cada estado en cada época, sino la misión política — del Derecho Financiero en el curso de la Historia" (46). Ello nos indica claramente dos cosas: 1ª que el estudio no va a ser económico — sino jurídico, centrándose en torno a la Ley; de ahí que el subtítulo mismo sea "origen y evolución del principio de legalidad". Y 2ª que el ámbito de aplicación de su método de trabajo se centra en "el curso de la Historia".

La tesis de Sáinz de Bujanda sobre la relación de esquema político y sistema financiero, como método de trabajo, consiste, según sus mismas palabras "en conectar las ideas dominantes en cada época en punto a la naturaleza y extensión de dos fines políticos — con el procedimiento adoptado en ella para la elaboración del Derecho financiero" (47), para lo cual, como sigue diciendo el mismo autor, — hay que ver la conexión en que, se encuentran tres elementos: la Ha-

cienda Pública, los tipos de organización política y las formas de producción del derecho. Pero aún siendo clara su enunciación, analizemos un momento más este método de trabajo: en primer lugar, las ideas dominantes en cada época no pueden ser otras que los principios jurídico-públicos plasmados en la Constitución, con el fin de realizar el ideal de vida o la idea de justicia; en segundo lugar los tipos de organización política vienen definidos y delimitados por la naturaleza y extensión de los fines políticos; en tercer lugar, las formas de producción del derecho o el procedimiento adoptado para la elaboración del mismo, nos desemboca en la realidad total de la Ley, no sólo en su contenido formalista sino también en el de contenido valorativo. Estas tres conclusiones parciales ponen de relieve el marco en donde insertar otra afirmación, clásica en el Estado de Derecho y ella es que uno de los ideales de la comunidad política hoy, por lo tanto uno de sus principios jurídico-público, sigue siendo el principio de legalidad, en torno al cual, como hemos dicho, centra Sáinz de Bujanda su trabajo citado. Así plasmada la reserva de Ley como principio constitucional (es decir, principio que da fundamento al Estado) su función es llenar un doble campo: bien defendiendo a la comunidad cuando los gobernantes, en base a criterios sociales o económicos, orientan su acción y sus normas a objetivos que no son propios a esa comunidad, bien poniendo de manifiesto la posible desarmonía entre normas financieras y la norma fundamental del Estado.

b) Relación con la institución tributaria.

Somos conscientes, sin embargo, tanto por las palabras introductorias como por las etapas en que divide su trabajo, de que el

método empleado por el Profesor de la Universidad de Madrid va dirigido al estudio de la conjunción del esquema político con el financiero referido a grandes etapas históricas ("el curso de la Historia"). El ámbito de cada una de las fases corresponde a un momento histórico determinado por una distinta forma de organización política y por una forma igualmente diversa en cuanto a la producción de normas jurídicas. No obstante, creemos que es posible tomar como base metodológica la mantenida por SAINZ DE BUJANDA aún refiriéndola a una etapa mucho más concreta y, es más, al punto inicial de ella. Y lo creemos partiendo de dos tipos de razones. En primer lugar, por la consideración de la estructura en que se constituye toda comunidad política. En segundo lugar, creemos que nuestra pretensión es posible, partiendo igualmente de otra de las afirmaciones de SAINZ DE BUJANDA en la misma introducción al trabajo que venimos siguiendo cuando dice que "en los últimos años, España ha acometido la elaboración de un nuevo Derecho Público".- (48). De lo cual se desprende el que ello debe ser porque el tipo de organización política -y por lo tanto las ideas dominantes en punto a la naturaleza y fines políticos- han sufrido una cierta variación. El problema concreto de esta afirmación sobre España se centrará, pues, en 1º. ver si este nuevo Derecho Público (reflejo de un nuevo tipo de organización política y de la concepción de la naturaleza y fines políticos) va dirigido a realizar la idea de justicia; y 2º. si, en base al principio de legalidad se da o no desarmonía entre la norma constitucional y la financiera. Estas cuestiones tendrán contestación a lo largo de la Tesis, a medida que vayamos viendo en concreto la regulación jurídica de la institución objeto de nuestro estudio y su vinculación con los principios a los cuales se debe.

c) La desvinculación: los abismos jurídicos.

Ahora bien, tenemos que considerar que al hablar de principios jurídico-públicos por un lado, de la configuración de un nuevo Derecho Público por otro, no podemos equiparar e igualar ambos términos, ya que el segundo es de mayor amplitud que el primero al abarcar tanto la normativa constitucional como la ordinaria, mientras que aquel vé - positivizado su contenido principalmente en leyes de carácter constitucional. (49). La pregunta será, por lo tanto, sobre la existencia, y en caso afirmativo el grado de amplitud y profundidad, de los "abismos jurídicos". Abismos entre la idea de Justicia y el nuevo Derecho Público, concretable en 1º. abismo entre Constitución y Ley Ordinaria, y 2º. entre el preámbulo o exposición de motivos de la Ley Ordinaria y su articulo. Un tercer abismo es el que se da entre la Ley y la "actividad" reglamentaria de la Administración, pero que saliéndose del campo estricto del planteamiento que ahora hacemos, nos limitamos a su enunciación dejando su consideración para un momento posterior. No hay que olvidar que la doctrina clásica del Derecho Administrativo, al insistir en la determinación de los presupuestos del mismo, considerando como tales -- buen número de materias directamente relacionadas con el Derecho Constitucional y con la Teoría General del Derecho, nos explica, a pesar de la aparente y formal inalterabilidad de las normas administrativas, como la Administración varía y cambia en su significado y realidad de acuerdo con las alteraciones políticas del Estado. (50).

Hemos introducido un nuevo elemento de análisis en las cuestiones metodológicas respecto a los principios jurídico-políticos y es que la quiebra que pueden sufrir, puede tener lugar en cualquiera de los abismos señalados. Ocurre no sólo cuando los principios jurídico-públicos se ven desplazados de la Constitución, sino también cuando los principios constitucionales se ven olvidados en las leyes ordinarias, o,

en tercer lugar, dentro del ámbito de estas mismas leyes si los preámbulos los recoger pero los articulados no los aplican. Desde esta perspectiva, es completamente explicable el que los principios políticos — pueden erigirse en rectores de los jurídicos, por encima de la justicia real, sobre todo en el momento de la Ley Ordinaria, en la cual, además, se dará también la ruptura de los dos restantes niveles de relaciones — extra-institucionales: tanto la de los principios jurídicos-tributarios como la de los motivos jurídicos de la institución. Y es, en definitiva, el decisionismo político quien resuelve siempre la tensión que se — dá entre la realidad y la Justicia. Es curioso como J.J. SUREDA, escribiendo precisamente sobre la Reforma de la Ley de 26 de diciembre de 1.957 y de las evaluaciones globales en concreto, dijese que "decidir — las concesiones que la realidad social impone frente a los principios — de Justicia y técnica de la imposición, es un problema esencialmente político " (51). Las pretensiones que derivan de cada uno de estos tres — elementos (realidad social, justicia y técnica fiscal) tienen que ser valorados y decidida su prioridad por el poder político; dependerá, por lo tanto, del grado de honestidad jurídica y de la real intención de — llevar a cabo efectivamente el Estado de Derecho que tenga ese poder político, el hacer primar o no las pretensiones de justicia por encima de las otras.

Es evidente la relevancia de este factor político, como — también la puso de manifiesto el profesor FUENTES QUINTANA (52) a raíz de los condicionamientos que dieron lugar a la reforma tributaria de — Fernández Villaverde en 1.900. "Las reformas fiscales —escribe— parecen recabar en España algo más que insuficiencia de ingresos, regresividad en el reparto de la carga y monetización del déficit. La concurrencia de estos requisitos es, desde luego, condición necesaria porque

ninguna reforma fiscal se ha emprendido para atacar uno sólo de esos males -insuficiencia, injusticia, inflación- cuando sus efectos bien merecían la pena de un retoque tributario, pero es que ni siquiera los tres unidos bastan para movilizar la conciencia social precisa que apoye y facilite la reforma impositiva. Es necesario que una inquietud política actúe como catalizador y precipite nuevos principios del reparto de la carga fiscal". Es indudable que detrás de un esquema financiero se encuentra el problema político. Y si éste entra en crisis -aquel entrará igualmente por los mismos derroteros; del mismo modo que si está equilibrado tendremos una estabilidad igual en el sistema financiero, sobre todo desde el punto de vista del reparto de la carga tributaria, de la justicia distributiva en suma.

d) El Autor de la ley como última razón.

Este trasfondo político que gravita sobre la producción de las normas jurídicas tiene una influencia diferente, en uno u otro sentido, según cuales sean los titulares de ese poder político.

Vamos dando un paso más en la tesis de la que hemos partido. Ya no se trata tanto de las "ideas dominantes" (en sentido de extensión y aceptación por una comunidad) en cada época, cuanto de las "ideas DE LOS dominantes" que imperen en esa misma época. Del reconocimiento de un sistema de normas jurídicas deriva, ciertamente, el reconocimiento de cada uno de sus elementos individuales constitutivos, esto es, de los preceptos jurídicos. Estos preceptos, en la mayoría de los casos no aparecen de forma unívoca en su tenor literal, sino que, por el contrario, suele ser necesaria la indagación de su sentido. Pues — también, ante la aprehensión de este sentido, afirma Nawiasky, las concepciones básicas de la clase gobernante adquieren una importancia de suma relevancia (53). Ello supone toda una concepción del Derecho, como es

evidente, que parte, sobre todo, de datos reales. En este orden de cosas, el mismo Nawiasky pone claramente de relieve el que el Derecho es una decisión política, enfocada desde esta perspectiva sociológica. "La clase dirigente -dice- decide de una parte el hecho de que algo es Derecho y de otra parte sobre el contenido de lo que es Derecho" (54).

La existencia de una clase dirigente con decisiva trascendencia en diversos órdenes, ha sido estudiada y puesto de relieve su importancia y significado también desde el punto de vista económico de los tributos dando lugar a posiciones sociológicas. La clase dirigente es considerada, desde este sector de la doctrina, como "Sujeto del orden coercitivo dentro de la actividad financiera" (55). Cuando los órganos de un estado -señala Cosciani- que tienen la facultad de realizar las elecciones están en manos de un grupo de individuos que presentan una marcada uniformidad en los gustos en torno a la elección de los fines y medios del ente público, podemos hablar objetivamente de una clase dirigente. Clase dirigente porque está llamada a emanar las directrices en lo referente a las elecciones del grupo público. Pero que también puede denominarse clase "dominante", puesto que sus elecciones predominan sobre los demás, que deben subordinarse a las primeras, o también, si se prefiere, clase "elegida", porque constituye una minoría dentro de la colectividad.

"Por ello en nuestros razonamientos podemos partir también de una tercera premisa (las dos anteriores habían sido: 1º el Estado; 2º los órganos del Estado): en cualquier momento, existe en todo Estado una clase dirigente, o clase elegida o dominante, o grupo social o partido político, poco importa el nombre que se dé a esta minoría, de individuos, que por desempeñar determinados cargos públicos o desarrollar ciertas funciones tienen la posibilidad de elegir los fines que se han de satisfacer, determinar la amplitud de tal satisfacción y fijar

los medios que para ello sean necesarios" (56). Aparte de comprobar que a COSCIANI efectivamente no le preocupan las tipologías políticas y — ello a pesar de que, por ejemplo, exista alguna diferencia entre que la clase dirigente sea "dominante" o "elegida" pues presupone una vinculación distinta respecto a la clase "dominada" o "electora", no se puede negar a sus afirmaciones una claridad absolutamente real.

El contenido de los párrafos anteriores creemos que es de suma importancia, supuesto que el criterio político tiene como misión el organizar y servir al criterio económico, pues así nos encontramos con que 1º. en un país en donde el Derecho está influido intensamente por unos principios políticos, y sin posibilidad de cauces independientes para su denuncia y salvaguardia, el Derecho dejará de ser tal para incorporarse a servir en mayor grado a un esquema y fines económicos concretos. Cuando el Derecho está al servicio de una ideología, deja de realizar la Justicia para realizar los fines del grupo titular de esa ideología; abandona su carácter de racionalidad jurídica y se acoge a los frutos de una racionalidad extremadamente económica. En este sentido es en el que el concepto de ideología que recoge TRUYOL I SERRA debe ser entendido, cobrando, además, toda su intensidad. Para el citado — profesor, la ideología es "un sistema de conceptos con pretendida validez objetiva que sin embargo es un simple instrumento intelectual puesto inconscientemente al servicio de los intereses existenciales de un — grupo social" (57). Nos encontramos que la base y razón de ser de toda ideología, en última instancia, no es sino el interés existencial de un grupo social; y que la estructura de la ideología está compuesta simplemente de conceptos que "pretenden" validez objetiva y que, por lo tanto, convierten su misión en meramente instrumental.

Y 2º., no podemos olvidar, en ningún caso, que la filosofía

politica por la cual se guia el gobernante y el Estado, y de la cual se rá reflejo claro la legislación en donde se cree o este vigente una institución jurídica, nos situa en una posición de crítica peculiar, ya — que si, por ejemplo, criticamos en favor de la determinación real de — las bases imponibles y una de las consecuencias de este criterio sustentado es el aumento de la recaudación tributaria, ello no quiere decir — que mantengamos la misma opinión favorable respecto a los fines que el poder político persigue y al destino que a esta mayor cifra de ingresos se le va a dar. Por ello tenemos que decir con Sainz de Bujanda que — "es cierto que el poder político se ejerce normalmente en las comunidades modernas al servicio del Bien común. Pero no puede desconocerse — que vivimos en nuestra época un robustecimiento notable de los poderes políticos personales y de ciertas minorías rectoras. El desarrollo de complejos planes políticos, sociales y económicos exige, al parecer, que las supremas facultades decisorias en el gobierno de las cosas públicas sean ejercitadas por equipos restringidos de personas que, en ocasiones, aún amparando su actividad en nobles propósitos de Bien común, son, sin embargo, proclives a favorecer con recular intensidad los intereses, económicos o ideológicos, de los grupos a que pertenecen". (58). De nuevo queda demostrado que la decisión política impera sobre el Derecho; y que esa decisión tiene un titular que son las minorías rectoras. No queremos decir, que no debe de existir una clase dirigente — que detente el poder, sino que las decisiones que de ella emanen, principalmente en relación a, la elaboración y aplicación del Derecho, deben dirigirse inexcusablemente al Bien común. Pero este Bien común — puede ser desvirtuado si se persiguen intereses de grupo. Por otra — parte, en cuanto a las afirmaciones transcritas más arriba del profesor Sainz de Bujanda, pensamos que no hay una posibilidad de alternativa entre intereses ideológicos y económicos. Si recordamos el concepto que de ideología hemos recogido tendremos que admitir que, en último término, los intereses responden a una estructura económica, aunque

vayan revestidos de una ideológica, la cual, como vimos, se agota en — las misma pretensión de validez objetiva.

2) Manifestaciones

Supuesto todo lo hasta aquí dicho, debemos, ahora, situarnos en una fecha algo convencional, al año 1.957, para poder percibir con claridad la identificación de lo enunciado con la realidad española en esa época. La reforma (política) que tuvo lugar por aquél entonces se vió reflejada de inmediato en variados aspectos, todos ellos — con un marcado matiz intervencionista. Vamos, de entre estos aspectos, a analizar someramente cuatro, a fin de delimitar lo más estrictamente posible el marco en donde aparece la institución de las evaluaciones — globales.

a) Ordenamiento constitucional.

En el campo de la política española hay que señalar — como — punto de partida— el cambio de gobierno ocurrido el 25 de febrero de — 1.957, con el cual se renovó casi totalmente el equipo ministerial anterior. De diecisiete ministros entran nuevos catorce (contando como tales al de Educación Nacional y al Secretario General del Movimiento que habían cambiado un año antes, el 15 de febrero de 1.956, a raíz del problema universitario) lo cual hizo que fuese el cambio de mayor amplitud desde la finalización de la guerra civil de 1.936-1.939.

Intimamente unido a lo anterior, el 17 de mayo de 1.958 el Jefe del Estado proclama en las Cortes la Ley de Principios del Movimiento Nacional. Hay que hacer hincapié sobre este hecho y señalar una serie de notas en orden al común denominador de "intervencionismo" que, con el comienzo de esta etapa, adquiere matices distintos.

1º. La Ley fué redactada en Consejo de Ministros, casi com—

plenamente renovado hacía un año.

2º. El procedimiento de promulgación. No se empleó el — normal del art. 1º del Código Civil, sino uno especial por el que el Jefe del Estado promulgó por sí mismo, aunque en presencia de las Cortes, la nueva Ley.

3º. El contenido de la promulgación. Es una recopilación de algo que ya estaba anteriormente sancionado, puesto que, como dice el art. 1º de la Ley, son "síntesis de los Principios que inspiran — las Leyes Fundamentales refrendadas por la Nación".

4º. La cuestión más importante es lo que la Ley significó en cuanto a intervención. Como dice Fernández-Carvajal, "la Ley de Principios viene, ante todo, a poner un límite a la legislación y al poder reglamentario, puesto que a partir de ella ya no se podrá dictar ley o reglamento contra principios" (59). El intervencionismo puede darse en cuanto límite que viene determinado por los principios. Ahora bien, el escalón constitucional sólo contiene normas sobre el procedimiento de formación de la ley y si incluye normas materiales es por razones de índole práctico", afirma Nawiasky, por lo cual, concluye este mismo autor, "tampoco la Constitución pertenece al sistema escalonado de normas jurídicas, sino que es el presupuesto de éstas". (60). En este sentido el significado de la Constitución es ciertamente limitado. Sin embargo, el profesor Fernández-Carvajal vé un lado positivo al decir (6) que "las decisiones políticas básicas aparecen configuradas — aquí (en la Ley de Principios, (del Movimiento Nacional) precisamente como principios, con lo cual queda establecida una fecunda conexión entre lo político y lo jurídico ya que la expresión nos remite a — los principios generales del derecho". A nosotros, esta conexión no sólo no nos parece fecunda sino también peligrosa, puesto que la conexión entre lo político y lo jurídico, en este campo de las razones—

últimas, hace perder absoluta relevancia al segundo en beneficio del primero, que se ve convertido en "principio" (62) por la pura decisión política. Nos encontramos ante un intervencionismo, es decir una limitación a la libertad, del poder político en lo jurídico y, además, en el plano de los principios, quedando la legislación y el poder reglamentario limitados no por principios jurídicos sino políticos.

5º. Aunque no es nuestro objeto hacer un análisis de la Ley de Principios del Movimiento Nacional, tenemos que señalar, desde la perspectiva que aquí hemos tomado, que el Principio XII establece abiertamente la intención intervencionista del Estado, aunque sea a nivel de mero deseo. "El Estado procurará por todos los medios a su alcance.... impulsar el progreso económico de la Nación". El Intervencionismo económico tiene una repercusión muy importante en el Derecho Constitucional, hasta el punto de haberse afirmado que la intervención estatal en la vida económica se ha convertido en el problema clave de un nuevo constitucionalismo.

De todos modos hay que repetir una vez más, poniéndolo en relación con los "abismos jurídicos", a los que antes nos hemos referido, la relatividad del valor jurídico de los principios. Como señala Esser "un principio jurídico no es disposición, no es norma jurídica en sentido técnico; en cuanto no contiene un mandato obligatorio de manera inmediata para un determinado ámbito de cuestiones, sino que requieren para devenir norma la previa acuñación legislativa o jurisprudencial de tales mandatos. Los principios jurídicos, en contraste con las normas jurídicas, son contenido en oposición a forma".(63)

b) Política Económica.

En el campo de la política económica, el intervencionismo

es igualmente palpable desde el momento en que el nuevo gobierno decidió llevar adelante una etapa de estabilización para, a continuación - de ella, comenzar la de desarrollo. Se movilizaron todos los recursos disponibles mediante un reajuste de los instrumentos existentes y la - creación de los nuevos necesarios (64). La decisión política va a hacer primar los principios económicos sobre los jurídicos.

El momento económico, estudiado por Prados Arrarte desde - el punto de vista de la política monetaria en aquellas mismas fechas - (65), se presentaba confuso y difícil, y para su solución la intervención del gobierno fué inexcusable. "Si el signo característico del primer trimestre de 1.957 -dice el citado autor (66)- fué la transformación - de la "inflación de inversiones "en" inflación de costes", sin inte- - rrumpirse por ello el proceso de expansión monetaria, el signo del se- - gundo trimestre fué la intervención de los poderes públicos para dar - término a dicha expansión".

Los instrumentos utilizados contra esa expansión fueron, - según dijo el Ministro de Hacienda en el discurso pronunciado en las - Cortes españolas al presentar la Ley de Presupuestos para el bienio - 1.958-59 y de Reformas Tributarias, la elevación del tipo de descuento, fijación de límites de redescuento a los distintos Bancos y la orden - dada a la Banca para que se abstuviese de inversiones especulativas. - (67) Y no deja de ser curioso que el Ministro, Navarro Rubio, se pre- - guntara en aquél mismo discurso a raíz de estas medidas "Ha salido per- - juiciada en suma la iniciativa privada?" (68). Parece que su intención es que la intervención no suponga tipo de límite alguno al interés par- - ticular, lo cual parece difícil en cierto modo y llevan a preguntarnos quién, pues, tiene que ser el afectado por el intervencionismo.

Pero lo que a nosotros más nos interesa son las medidas - que de este momento en adelante van a entrar en juego para el perfeccionamiento de la política económica. El primer programa de medidas en este sentido lo encontramos en las recomendaciones aprobadas por - el Pleno del Consejo Económico Nacional Sindical celebrado el 10 de - diciembre de este mismo año 1.957 y que, a más o menos corto plazo, - fueron recogidas por la legislación posterior. La recomendación de - crear un Instituto de Crédito a medio y largo plazo fué llevada a ca- bo por la Ley de 26 de diciembre de 1.958 al crear el Comité de crédi- to a medio y largo plazo, sustituido posteriormente por el Instituto del mismo nombre, el cual, junto con el Instituto de Crédito de las Cajas de Ahorro y el Banco de España, forman el ejecutivo de la auto- ridad monetaria, cuyo titular es el Ministro de Hacienda, según el es- quema trazado por la Ley de Bases de Ordenación del Crédito y la Ban- ca de 1.962.

La recomendación respecto al estímulo y encauzamiento de la formación de ahorro nacional así como la atracción del ahorro ex- tranjero, tuvo como reformas importantes, en cuanto al primero, el De- creto de 26 de Julio de 1.957 por el que las Cajas de Ahorro pasan - a depender del Ministerio de Hacienda exclusivamente; en cuanto a la atracción del ahorro exterior, el Direct-Ley de 2 de julio de 1.959 - por el que se derogan los arts. 5º y 6º de la Ley de 24 de noviembre de 1.939 respecto a la inversión de capital extranjero en España.

El punto culminante se alcanzó con la Ley de Bases de - Ordenación del Crédito y la Banca de 14 de abril de 1.962. Su preám- bulo no deja lugar a dudas en cuanto a la intervención, al decir que "no aceptando el Estado español el principio de neutralidad económi- ca, la autoridad monetaria no puede ser delegada en el Banco de Emi-

sión, sinó ejercida permanentemente por el Gobierno a través del Ministerio de Hacienda".

El Consejo Económico Nacional hizo, además, dos recomendaciones que nos atañen más de cerca todavía. Una es que el perfeccionamiento de la política monetaria, para superar la inestabilidad, es necesario que "sea nivelado con recursos tributarios el presupuesto de gastos ordinarios del Estado". Otra, es señalar el papel de la política fiscal como instrumento de política monetaria. "El papel -dice la recomendación- fundamental de estímulo y encauzamiento que el sistema fiscal debe desempeñar en el momento presente en relación con el desarrollo económico y como instrumento utilísimo de la política monetaria, - hace indispensable su adaptación para el mejor cumplimiento de objetivo tan importante". Si a la primera de las recomendaciones no vemos nada de objetable, sino todo lo contrario, ya que se ajusta a la más estricta ortodoxia presupuestaria, no podemos decir lo mismo de la segunda. Palabras como "desarrollo económico", "instrumento", "adaptación", etc., nos ponen en guardia frente a las intenciones que los titulares de la política económica puedan tener respecto a la funcionalidad y subordinación del sistema fiscal y del Derecho Tributario. Aquí, y aunque sea en un texto no legislativo todavía, podemos apreciar ya las quiebras que en orden a la vinculación entre los distintos niveles de relaciones extra-institucionales hemos señalado repetidamente. Pero más adelante volveremos sobre el tema, al centrarnos sobre la Ley de 26 de diciembre de 1.957 que aprobó los presupuestos para el bienio 1.958-59 e introdujo una serie de reformas tributarias.

Antes, con todo, queremos referirnos únicamente a otro dato en cuanto a la influencia de los nuevos rumbos de la política española por estas fechas con su evidente intención de hacer primar los "objeti

vos" y directrices de política económica sobre los restantes. Nos referimos a un organismo de tanta raigambre en España como el Instituto Nacional de Industria.

Por la Ley de 25 de agosto de 1.941 se creó el Instituto Nacional de Industria (INI) como entidad de Derecho Público, el cual tenía por finalidad impulsar y financiar, en servicio de la Nación, la creación y resurgimiento de las empresas impuestas por las exigencias de la defensa del país o que se dirigieran al desenvolvimiento de nuestra autarquía económica, ofreciendo al ahorro español, eminentemente al popular, una inversión segura y atractiva. El INI, que nació como idea personal del Marqués de Suances y es el típico fruto de su ilusión, está caracterizado en el momento de su nacimiento por unas notas singulares. En primer lugar, su creación supone ser el primer organismo que vá a intentar regir la vida económica, con sus implicaciones sociales, desde el ángulo de la actividad industrial, ya que la capacidad productiva al fin de la guerra era insuficiente y desequilibrada; está claramente inspirado por un sistema económico de corte totalitario paralelo a otro postulado español por entonces, el nacionalsindicalismo en el terreno laboral de aquellos años; es el antecesor de los "planes" de estabilización o de desarrollo que luego se han dado en España. En segundo lugar, está muy presente una mentalidad de post-guerra y las "exigencias de defensa", son objetivo primordial. En tercer lugar, lo de mayor importancia es que el INI se configura como órgano de dirección de la política económica (impulsar la creación y surgimiento de empresas para el desenvolvimiento de la autarquía económica) al mismo tiempo que toma, como intento de organización total, tener una función subsidiaria tanto en el plano económico (financiar) como en el social (ofrecer al ahorro español una inversión segura y atractiva

tiva). Pero esta ilusión general de socialismo nacionalista (la guerra civil y la autarquía posterior son dos elementos que están latentes y de suficiente elocuencia) se va a romper en esta etapa que estamos considerando. El art. 17 de la Ley de creación de 1.941 ponía claramente de manifiesto este aspecto al decir que, en cuanto se refiere a la defensa nacional, el Alto Estado Mayor será el encargado de señalarle — las necesidades que deba de satisfacer en este orden, sin perjuicio de la relación que (el INI) deba mantener con los distintos Ministerios — para la realización de los programas que a cada uno interesan. Esta función rectora y motriz se vió desplazada del INI por el Decreto de 5 de agosto de 1.958, modificado por el Decreto de 12 de febrero de 1.959, — en virtud del cual se creó la Comisión Permanente de Productividad Industrial cuya finalidad era principalmente realizar los estudios e investigaciones en el campo de la producción industrial, para conocer los factores más importantes que incluyen en la productividad de la economía española. No pretendemos hacer un juicio de valor sobre el INI y — lo que él representaba dentro de un sistema económico totalitario (con lo que de intervencionismo que en esta etapa analizamos). Simple y — llanamente nos limitamos a señalar el cambio de rumbo de este organismo en cuanto marcó un viraje profundo motivado por el imperio de nuevas líneas en política económica, las cuales tampoco queremos, ni podemos, valorar en cuanto tales sino única y exclusivamente en cuanto se convierten en eje principal de los principios rectores del país. El INI de 1.941 significa intervención pero en función de las "exigencias de defensa", "servicio a la nación" o "autarquía económica"; los rumbos — que toma la política económica en 1.957 son igualmente significativos de intervencionismo pero con un cierto grado de liberalización. Se piensa más en el desarrollo que en la defensa nacional, en atraer capitales extranjeros que en la autarquía. El Instituto de "Industria pier-

de, en este momento, también su carácter de subsidiariedad social y que da más bién con una misión de subsidiariedad económica de residuo.

Ante esta inversión del Estado y nuestro temor porque sean abandonados o rechazados los criterios directivos de justicia, dando cabida exclusivamente a imperativos extrajurídicos, podemos decir con Villar Palasi que la idea del Estado productor de bienes será benefactora de la humanidad si va adjunta a la clásica del Estado productor de seguridad y justicia. (69).

c) Derecho Internacional Tributario

En el campo de las relaciones internacionales dos datos — son importantes. Uno, la vinculación con organismos internacionales — de carácter económico. Y otro, en el campo del Derecho Tributario, los Convenios Internacionales para evitar la doble imposición.

En el primer aspecto, señalemos únicamente el que por estas fechas España ingresó, en 1.958, en el Fondo Monetario Internacional y en el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento (70). En 1.959 fué admitida como miembro de pleno derecho en la Organización Europea de Cooperación Económica (71), en el Acuerdo Monetario Europeo (72) y — en el Consejo Económico para Africa (CEA) (73). Y en 1.960 se integró en el Consejo de Directores de la Cooperación Financiera Internacional (74). Asociación Internacional de Desarrollo (75). En 1.961 fué importante el ingreso en la Organización de Cooperación y Desarrollo Económico (OCDE) (76). Posteriormente, los primeros pasos y negociaciones — con la Comunidad Económica Europea que parecen recabar en la actualidad, y después de un nuevo cambio de la casi totalidad de los Ministros del Gobierno, la máxima atención (77).

En cuanto al segundo, encontramos las influencias de los - cambios comenzados en la proyección que tuvieron en el Derecho Internacional Tributario. Ya presumía Sainz de Bujanda en el Rapport presentado al Congreso celebrado por la International Fiscal Association, en Basilea en septiembre de 1.960, que "el cambio de rumbo de la política económica española, iniciado en 1.957, hace suponer que en fecha breve sentirá España, y los países que con ella mantienen relaciones económicas, la necesidad de suscribir acuerdos para evitar la doble imposición". (78). Efectivamente podemos comprobar que no se equivocó el profesor de la Universidad de Madrid. En los años comprendidos entre 1.939 y 1.957 nada se había hecho en este sentido. Unicamente encontramos un Canje de Notas con la Argentina, fechado en Buenos Aires al 31 de diciembre de 1.948 y ceñido a materias referentes a compañías de navegación marítima y aérea. También encontramos algunas referencias a ciertos tipos de exenciones fiscales en el Concordato entre España y la Santa Sede de 27 de julio de 1.953 y en el Convenio de ayuda para la mutua defensa con los Estados Unidos de Norteamérica, de 26 de agosto de 1.953. Sin embargo, una vez superada la etapa de estabilización económica comenzada en el año 1.957 y con el Primer Plan de Desarrollo Económico y Social en puertas, son varios los Convenios celebrados (79):

- a) Con Alemania, en Madrid el 5 de diciembre de 1.966, en materia de impuestos sobre la renta y sobre el patrimonio.
- b) Con Austria, en Viena el 20 de diciembre de 1.966, en materia de impuestos sobre la renta y el patrimonio.
- c) Con Francia, en Madrid el 8 de enero de 1.963, en materia de impuestos sobre la renta y las herencias.
- d) Con Noruega, en Madrid el 25 de abril de 1.963, en ma-

teria de impuestos sobre la renta y el patrimonio.

- e) Con Suecia, existen dos, fechados en Madrid el 25 de -
abril de 1.936, uno es en materia de impuestos sobre -
la renta y sobre el patrimonio, y otro sobre las heren-
cias. El 14 de marzo de 1.966 se firmó en Madrid un -
Convenio complementario del de 1.963 en materia de im-
puestos sobre la renta y el patrimonio.
- f) Con Suiza. Uno, firmado en Berna el 26 de abril de --
1.966 en materia de impuestos sobre la renta y el pa--
trimonio. Otro, firmado en Madrid el 27 de noviembre
de 1.963 en materia de compañías de Navegación Aérea.--
- g) Finlandia, firmado en Helsinke el 15 de noviembre de -
1.967.
- h) Portugal, firmado en Madrid el 29 de mayo de 1.968 y -
ratificado en Lisboa el 26 de febrero de 1.970 en mate-
ria de impuestos sobre la renta (80).

Hoy la situación es muy prometedora, existiendo negociacio-
nes para llegar a establecer Convenio con dieciseis países (81).

En este orden de las relaciones exteriores el problema de
las inversiones extranjeras en España no podía dejarse en olvido. Por
la Ley de 24 de Noviembre de 1.939 se cerró la entrada de capitales en
España que hasta entonces había sido importante. Sin embargo, a partir
de 1.959 cambia el signo de la legislación y si recordamos lo anterior-
mente dicho respecto a la evolución sufrida por el Instituto Nacional
de Industria no nos extrañaremos de que algún autor refiriéndose a es-
tas fechas finales de los años de la década de los cincuenta señalase -
que "era lógico merecer una renovación total del espíritu del legisla-
dor español y de sus textos pero es posible que aquéllo no esté aún --

plenamente logrado, porque cualificados sectores no parecen compartir con plena convicción el criterio de la necesidad de abrir las fronteras a la inversión extranjera (82). La pugna entre intervención-autarquía o intervención-mercado de libre concurrencia.

d) Ley de 26 de diciembre de 1957

Adoptando la misma posición que la recomendación hecha por el Consejo Económico Nacional Sindical respecto a que el presupuesto de gastos sea nivelado con recursos tributarios, la ley parte del principio de que la financiación de los gastos públicos, en el excedente deficitario no cubierto por los tributos, no se lleve a cabo mediante la emisión de títulos de la Deuda Pública. Como es sabido, la base de este método se centra en la posición neutral de la Hacienda en el sistema económico nacional, y la consecuencia que con ello se produce en la inflación, la cual representa el precio para evitar cualquier problema de índole social o político que un aumento de la presión tributaria puede producir. El principio económico clásico de la nivelación del presupuesto no hacía referencia a la eminente realidad contable sino al deseo de que determinados gastos se nivelasen con determinados ingresos (83). Este postulado había sido superado ya en el momento de la LRT 1957 por la OM de 26 de julio del mismo año que configuró una nueva estructura del presupuesto, que se incorporó a la LRT-1957, bajo el criterio de clasificación económica que distinguió entre gastos e ingresos ordinarios y de capital, pero señalando el preámbulo de dicho OM que la división no tenía nada que ver con una posible interrelación entre unos y otros; es decir, que no se pretendía que los gastos corrientes se financiasen con ingresos corrientes y gastos de capital con ingresos de capital. "Esta idea -dice la OM citada- que pudo progresar hace bastantes años, está actualmente rebasada" (84). Así, podemos considerar, con Lozano, que el principio de nivelación del presupuesto ha dejado definitivamente de constituir

la regla de oro de la Hacienda Pública en el sentido en el que los clásicos lo entienden para ser sustituida por la idea de la nivelación a largo plazo que se ajusta en lo posible a la duración y evolución del ciclo económico (85). Nos encontramos con que la tendencia proclamada en la LRT-1957 respecto a la nivelación de gastos públicos e ingresos tributarios constituye, al decir de Estape, una nueva manifestación — del dogma clásico del equilibrio presupuestario. "No se trata, afirma el autor últimamente citado, de suscitar viejas planteamientos de una cuestión que hoy aparece en términos muy distintos. La fórmula va más allá de la mera satisfacción de una exigencia contable: parte de la situación concreta del mercado de capitales" (86). Esta última circunstancia estaba en la mente del legislador cuando en el preámbulo de la Ley reconocía que con la reforma mejoraría la situación económica "ya que la demanda del sector público sobre el mercado de capitales perderá entidad".

Hacemos esta referencia al problema presupuestario, porque la Ley en donde las evaluaciones globales se establecen es la que aprobó los Presupuestos Generales para el bienio 1958-59 y, además, porque la reforma tributaria de 1957 no se puede desvincular de este otro problema. Con los nuevos métodos fiscales (tendientes, según la misma Ley, a hacer disminuir la presión fiscal indirecta) por un lado, y por otro la política de restricción de gastos públicos, anunciada por el gobierno meses antes (Decreto-Ley de ordenación económica de 21 de julio anterior), se pensaba financiar el presupuesto de gastos por el clásico procedimiento de la tributación y de los recursos procedentes de ingresos patrimoniales. Efectivamente, como sigue diciendo Estape, la Ley de 26 de diciembre de 1957, apoyada en la orientación referida durante el año 1957, constituye una primera tentativa para encauzar los procedimientos de financiación del Gastos Público (87). Esta vinculación es tan ob

via cuando la monetización de la Deuda Pública (por la suscripción forzosa de la Banca privada y la subsiguiente pignoración en el Banco de España), como señaló M. Albiñana a raíz de esta Ley que comentamos, — "ha sido el panacea de los gastos estatales, y, en otro orden de ideas, — el maléfico virus que anquilosaba el sistema tributario español". (88).

La reforma tuvo un matiz claramente político. El Ministro de Hacienda, en el discurso de presentación de la Ley a las Cortes, dejó sentado el principio de la intervención de la decisión política en el campo de la economía al decir: "no negueis ni discutais el hecho de haber penetrado con sentido político en la vida económica del país, porque poneis en evidencia uno de los principios cardinales de nuestro Movimiento, aquel que, en el Fuero del Trabajo, se enuncia de una manera solemne cuando dice que es voluntad del Estado poner la riqueza al servicio del pueblo español, subordinando la economía a la política, principio que, por otro lado, entra hoy en la vida y en el pensamiento de los Estados modernos" (89).

Los objetivos concretos que la Ley persigue, a los cuales haremos referencia más adelante, pueden entrar en colisión y surgir discrepancias entre ellos en ciertos casos, como dice la Ley, por lo cual es necesario buscar una instancia superior, y nos encontramos que por encima de dichos objetivos existen unos fines fundamentales en orden a los cuales debén coordinarse aquéllos motivos de la reforma. Estos fines fundamentales son de política financiera: uno económico (elevar el producto nacional) y otro social (redistribución de la renta), para lo cual es necesario el aumento de la actividad del Estado en operaciones y servicios, lo cual equivale a afirmar el postulado del Estado intervencionista. El preámbulo de la LRT-1957, al mismo tiempo que aconseja acercar la cifra de ingresos y gastos (mediante la elevación de los in-

gresos procedentes de impuestos principalmente, y la disminución, o al menos una reducción del ritmo de su crecimiento, de los gastos públicos) señala también que todo ello es sin dejar de tener en cuenta que determinadas inversiones públicas o financiadas con determinados fondos del Estado tienen tal interés para el futuro de la economía nacional, que de ninguna manera pueden ser sacrificadas.

Esta intención política sigue siendo evidente desde el punto de vista de las reformas tributarias introducidas y principalmente - en cuanto a las evaluaciones globales de bases imponibles y convenios - de fijación de cuotas. Del mismo discurso del Ministro de Hacienda, antes citado, se desprende el intervencionismo político respecto a nuestro tema. "Quiero señalar -dijo el Ministro en aquella ocasión- en relación con la reforma tributaria, el aspecto político o, mejor dicho, un aspecto político, porque quiero centrar toda vuestra atención en la parte que considero más sustancial e importante del Proyecto: en la relativa a los Convenios con entidades fiscales". Los convenios y evaluaciones globales ("las entidades fiscales" de que habla el Ministro) constituyen, como señaló C.Albiñana (90) la reforma tributaria de signo político. Esta motivación política, según algún autor, fué ocultada bajo la excusa de la razón teórica de disminuir la presión fiscal indirecta (91).

Lo que sí es cierto, desde el ángulo de análisis que nos guía en toda esta Tesis, es que la reforma de 1957 y la introducción de las evaluaciones y convenios en el sistema tributario, responde a finalidades y motivaciones de escasos, o nulo, sentido jurídico. No es la justicia (la realidad absoluta o relativa de unas bases) sino la cifra de ingresos, para equilibrar el presupuesto, y la eliminación del fraude de lo que está en la mente del autor de la Ley. Ahora bien, por un lado

el fraude no sólo no se suprimió sino que fué elevado a rango de ley.— Por otro, tenemos que decir, con Vicente-Arche, que "las evaluaciones globales y los convenios con agrupaciones de contribuyentes han servido, — sin duda, para aumentar en proporciones muy elevadas la cifra global de recaudación, actuando en este sentido como un instrumento de política tributaria al servicio de la nivelación del sector público. Pero por su misma ausencia —que supone, características que ha revestido su aplicación, habrán de tener forzosamente una vigencia transitoria. De aquí se deduce que resulta aventurado proyectar en el futuro la nivelación presupuestaria sobre la base de un continuo aumento del producto tributario, y que todavía es más arriesgado prever elevaciones progresivas de la — recaudación global" (92).

Sin embargo, nuestra posición no es que sea contraria al de seo de conseguir un mayor producto nacional o una mejor distribución de la renta, etc., sino que, cuando tratemos de leyes, el principio que de be regir su contenido y su finalidad debe ser inexcusablemente jurídico. Sólo cuando el enfoque de justicia dirija los pasos en la elaboración y aprobación de las leyes nos daremos cuenta del probable engaño — que términos como mayor recaudación, evitación del fraude, etc., encierran; y, por otro lado, será posible entonces conseguir un mayor produc to nacional o una mejor distribución de la renta.

La LRT-1957 representaba la inevitable y profunda corrección del sistema fiscal que debía actuar sobre la insuficiencia del mismo en el reparto de la carga financiera del Sector Público, cuyos determinantes en el marco de la economía española eran, siguiendo a Petit Fontse re, los siguientes: (93)

1º.- Necesidad de estabilización de precios fundamentada — no sólo en argumentos ético-sociales (alza de precios disminución de capacidad adquisitiva de las rentas fijas percibidas por asalariados y — rentistas) sino también económicos (administración poco racional de los recursos disponibles: escasez de producción de bienes básicos y abundancia en los de menor necesidad; desequilibrio de la Balanza Comercial al aumentar las importaciones y disminuir las exportaciones).

2º.- Financiación del endeudamiento público. El Banco de España se había convertido en la principal fuente de financiación del desequilibrio del Sector Público actuando de generador de fondos a través del mecanismo de la concesión de anticipos. En el Informe de la OECE — puede leerse una interesante constatación: "la demanda de créditos bancarios por parte del sector privado aumenta muy fuertemente, al mismo — tiempo que las suscripciones privadas de títulos de Deuda Pública que — dan muy por debajo de la medida de los años anteriores. A la vez que — aumentan su cartera teórica de títulos públicos, los Bancos apelan por importes muy elevados al Banco de España, quien resultó financiar así — a la vez el desbordamiento de los créditos privados y de la Deuda del — Estado".

3º.- Monetización del déficit público. La Deuda Pública se iba poniendo en circulación en la medida en que las necesidades del Estado lo precisaban y se iba convirtiéndose directamente en aumento incesante en la cantidad de dinero en circulación. Esta forma de proceder, — si bien representa una gran ventaja para una Hacienda débil ya que asegura los ingresos reales que percibirían a través de los impuestos, su perfección y recaudación no son costosos, y que psicológicamente el particular sufre más inconscientemente las depreciaciones de la moneda que

el establecimiento de un impuesto de la misma cuantía, no hay que olvidar que junto a su comodidad en la aplicación como forma impositiva lleva aparejada una grave injusticia.

Estos tres puntos señalados ponen de manifiesto la necesidad de una solución doble: reducción de los Gastos Públicos y aumento de las cargas fiscales. Y ambas cuestiones centradas en torno al problema del fraude fiscal.

NOTAS CAPITULO PRIMERO

- (1) Cortés Domínguez, M. "Ordenamiento Tributario Español" Tecnos. Madrid, 1968. 1ª edic. Pág. 15. La primera adhesión que esta obra, a la cual acudiremos en repetidas ocasiones a lo largo de esta Tesis, ha producido en nosotros ha sido motivada, ya desde el principio, por su título. El concepto de S. Romano "ordenamiento jurídico" está ampliamente recogido en la doctrina administrativista española. Concretamente, en el campo del Derecho Financiero, fué el profesor García-Añoveros en su trabajo "Desarrollo económico y ordenamiento jurídico". — RDFHP nº 44 (diciembre 1961) p'gs. 1211-1234.
- (2) 1.948, Nawiasky, "Teoría general del Derecho" Traduc. por José Zafra Valverde. Edict. Rialp, Madrid, 1962 pág. 16.
- (3) Esta es la misma construcción de Gustavo Radbruch cuando dice que "es Derecho aquello que tiene como sentido poner en práctica la idea del Derecho. El concepto del Derecho se orienta por la idea del Derecho, lo que significa que la segunda precede lógicamente al primero "es,— en definitiva, el enfrentamiento del mundo del ser con el del deber-ser (concepto del Derecho —idea del Derecho; ordenamiento jurídico—orden jurídico Radbruch, G. "Introducción a la filosofía del Derecho". Fondo de cultura económica. Tercera edición. México 1965, pág. 47.
- (4) "Para que se de la obligatoriedad de una costumbre, para que exista Derecho consuetudinario, hace falta la legitimación del Ordenamiento Jurídico" dice el mismo Nawiasky: " Teoría..." op, cit. pág. 100.
- (5) Radbruch, "Introducción..." op. cit. pág. 31
- (6) Ver, Santi Romano, "El ordenamiento jurídico" Trad. por Sebastian y-Lorenzo Martín-Retortillo. Instituto de Estudios Políticos. Madrid,— 1963.

- (7) Radbruch "Introducción..." op. cit. pág. 49.
- (8) Truyol, A "Fundamentos de Derecho Natural", separata del artículo — "Derecho Natural" publicado en la Nueva Enciclopedia Jurídica. F. — Seix Editor, Barcelona, 1954, pág. 37.
- (9) La-torre, A. "Introducción al Derecho" Edi. Ariel. Barcelona, 1968.— pág. 144-145: "Históricamente, el Derecho natural ha cumplido funciones importantísimas, aunque distintas y aún opuestas: En ocasiones, — ha sido una idea conservadora de la estructura social y política — existente. En otras, por el contrario, actuó de lema revolucionario, como ocurrió en el Siglo XVIII y en su lógica consecuencia que es la Revolución Francesa. En estos últimos casos el Derecho natural sirve para elevarse en nombre de un Derecho a Leyes superiores contra Leyes positivas, permitiendo la ilusión de que la actitud revolucionaria no solo no es opuesta al Derecho, sino, al contrario, se hace en su nombre". Parece constatar un hecho simplemente, pero nosotros no nos hacemos la ilusión de que el autor lo comparta.
- (10) La idea de legalidad, engendra directa o indirectamente, además de — la validez dogmática del Derecho como principio cualificador, la idea de relativismo y una actitud ideológica de signo conservador que puede conducir a un vaciamiento de conceptos, tales como estado de Derecho, separación de poderes, legalidad de delitos y penas, legalidad de la carga tributaria (del imperio de la Ley, en definitiva).
- (11) Al hablar de la validez del Derecho —de su existencia justificada, — como en las primeras líneas introductorias ya decíamos— podemos repetir con De Castro los pensamientos que a continuación de una afirmación paralela hace. "El Derecho humano —dice— necesita una justificación. Debe evitarse, ante todo, la confusión que se ha procurado —

crear entre legitimidad y legalidad; pues mientras esta se reduce a comprobar la conformidad formal de una regla con otras normas positivas anteriores de superior jerarquía, aquélla se refiere a la justificación esencial de su contenido. Tampoco se puede confundir con el motivo o la razón por el que una disposición pueda parecer a alguien legítima o digna de obediencia (ideología política), ni puede buscarse o encontrarse en los intereses de los unos, en los deseos de poder de los otros, ni en los modos mudables de las escuelas". De Castro, F. "Derecho Civil". op.cit. Tomo I, pág. 37

- (12) Larenz, K. "Metodología de la ciencia del Derecho" Traducc. por Enrique Gimbernát. Edit. Ariel. Barcelona, 1966 pág. 159.
- (13) Radbruch, G. "Introducción..." op.cit. pág. 47.
- (14) La unión de los dos co-factores tiene explicaciones múltiples de entre las cuales la de la "naturaleza de la cosa" nos parece muy aceptable y en la línea de la posición que hemos tomado. La "naturaleza de la cosa" pretende que la realización de la validez jurídica necesita estar en función de un contenido de significado normativo INHERENTE a los hechos como tales. No es que volvamos de nuevo a la posición de que los hechos por ellos mismos tenga fuerza suficiente para dar lugar a la validez, sino que estos hechos tienen que tener un -- significado normativo. No tratamos con meros hecho, sino con hechos-que encarnan unos contenidos determinados que le dan sentido. Ese -- contenido es la eticidad. Y si por eticidad entendemos la aceptación de una gama de valores con preferencia a otras por un grupo social,-- desembocamos en algo que ya hemos apuntado repetidamente con anterioridad, desde otras perspectivas, y es la función que en este esquema tienen las ideologías en cuanto hacen de filtro a esa eticidad. No -- es tanto los valores aceptados por un grupo social, como los aceptados por los grupos rectores de una determinada comunidad.

Sin poder entrar con la profundidad que deseáramos en este tema de "la naturaleza de la cosa" si debemos señalar su vinculación -para nosotros de momento algo peligrosa- a la Topica y en contraposición al Sistema. Nos referimos a la Topica como la concibe Viehweg - al decir que "la Topica pretende suministrar datos para saber como - hay que comportarse en una situación semejante a fin de no quedar de tenido sin remisión". En el campo del Derecho tributario debemos reconocer que hoy, por imperativo del principio de legalidad (mejor: - principio legalista de legalidad), quedamos detenidos sin remisión - Viehweg, Th. "Tópica y jurisprudencia" Traduc. L. Díez Picazo. Edit. Taurus. Madrid, 1967, pág. 49.

- (15) Como dato positivo de este punto, y que realmente puede ser referido a toda la exposición que estamos haciendo, tenemos que hacer mención directa y especial del artículo 20-III de la Constitución Alemana - que establece que "la función de la jurisdicción al colmar las lagunas del Derecho, esta sujeta tanto a la Ley como al propio Derecho". En igual sentido el art. 83-2 de nuestra Ley de la Jurisdicción Contencioso-Administrativa ~~aduce~~ que "la sentencia estimará el recurso - contencioso-administrativo cuando el acto o la disposición incurriese en cualquier forma de infracción del Ordenamiento jurídico, incluso la desviación del poder".
- (16) Cortés Domínguez, M. "Ordenamiento..." op. cit. pág. 13.
- (17) Saínz de Bujanda, F. "Estructura jurídica del Sistema Tributario" incorporada a Hacienda y Derecho, Volumen II, JEP. Madrid, 1962, pág.- 253. Es muy revelador el que ya la primera rubrica de este trabajo - sea "La integración de los Tributos en un Sistema". Como se recordará, nosotros hemos estado hablando en las páginas anteriores precisa

mente de la integración de los co-factores -reales e ideales- del -- proceso de validez jurídica en la construcción de un sistema de Derecho. Otro aspecto que debemos resaltar es que este trabajo fué publicado en RDFHP número 41, correspondiente al mes de marzo de 1961 y por lo tanto es bastante anterior a la Ley de 11 de junio de 1964 sobre reforma del SISTEMA tributario español, de lo cual no es arriesgado deducir que este artículo de capital importancia tuvo su trascendencia directa en orden a la Reforma de 1964. La Ley de 26 de Diciembre de 1957 fué, por el contrario, solo de "Reformas Tributarias", sin referencia alguna al Sistema explícitamente.

- (18) Bonet Ramón, F. "El Sistema interno del Derecho Civil" en Revista -- de Derecho Privada número 441 (1953) pág. 1072. Las ideas básicas de las que parte Bonet Ramón en este artículo son cuatro: 1ª el Sistema tiene que partir del análisis de las Leyes y de las Instituciones -- concretas. 2ª función interpretativa del Sistema por cuanto a través de él conocemos los principios generales del Derecho con los cuales llenar las lagunas jurídicas. 3ª la necesidad de unos criterios "materiales" en todo Sistema. Y 4ª lo que pudieramos llamar especialización de sistemas según las distintas disciplinas y las distintas -- partes dentro de cada una de ellas. No podemos seguir más adelante -- con el estudio de estos puntos pues, aunque ello sería altamente interesante desde el punto de vista del Derecho financiero y de tributario, nos apartaríamos en demasía de la línea que estamos siguiendo.
- (19) "Una introdução a ciencia das finanças" Revista Forense, Rio, 1955.-- Volúmen I, pág. 288.
- (20) Pérez de Ayala, J.L. "Derecho Tributario". Edit. Derecho Financiero. Madrid, 1968, pág. 21.

- (21) En este tema es esencial Vanoni "Natura ed interpretazione delle -- leggi Tributarie" en "Opere Giuridiche". Giuffrè. Milán 1961. Sobre la evolución de la doctrina y argumentos que presenta en torno la naturaleza de la norma tributaria puede verse Casarte, J. "Sobre la -- Ley Tributaria" RDFMP nº76 (julio-Agosto 1968) Pág. 749-782.
- (22) Schmölders, G. "Teoría General del Impuesto" Traducc. de L.A. Martín-Merino, Edt. Derecho Financiero. Madrid, 1962. pág. 221. La parte IV de esta obra esta dedicada a la "Teoría del Sistema Tributario".
- (23) Cogliolo "Scritti di Diritto Privato." UTET, Torino 1917 Tomo II, - pág. 6-7.
- (24) Schmölders, G. "Teoría..." op. cit. pág. 221. Esta división ya la había formulado Schmölders en su "Steuersystem und Stuersystematik" en 1951 y en "Das Deutsche Steuersystem. Le systeme fiscal allemand" de la misma fecha.
- (25) Pérez de Ayala, J.L. "Estructura económica-financiera interna de nuestro sistema tributario" RDFMP, nº 65-66 (Septiembre-diciembre 1966)- pág. 1207.
- (26) Sainz de Bujanda, F. "Estructura jurídica..." op. cit. pág. 257.
- (27) Schmölders, G. "Teoría..." op. cit. pág. 222.
- (28) Sainz de Bujanda, F. "Estructura jurídica..." op. pág. 260.
- (29) García Añoveros, habla de la racionalidad de la norma y a nivel meramente penal: "la racionalidad de la norma se demuestra, más que por la lectura de la ley, por sus resultados. Una norma es racional cuando el legislador obtiene mediante su aplicación los resultados esperados y no otros" en "Desarrollo económico y ordenamiento jurídico"- art. cit. pág. 1231.

- (30) Schmölders, G. "Teoria..." op. pág. 222.
- (31) Sainz de Bujanda, F. "Estructura jurídica..." op. pág. 257.
- (32) Schmölders, G. "Teoria..." op. cit. pág. 228-229. Y Cosciani, C. — "Principios de Ciencia de la Hacienda". Traducc. de Fernando Vicente-Arche y Jaime García Añoveros. Edit. Rev. Der. Finan. Madrid, 1967 — (reimpresión) pág. 17-20. "La economía financiera, precisamente a través del estudio de los efectos de los impuestos, proporciona al Estado elementos muy importantes para realizar racionalmente la elección y crear un sistema de Ciencia de la Hacienda".
- (33) Guijarro Arrizabalaga, F. "El nivel de racionalidad técnico -fiscal- del Sistema tributario español" en RDFHP número 76 (julio-agosto — 1968) pág. 783-798).
- (34) Guijarro Arrizabalaga, F. "El nivel..." op. cit. pág. 786.
- (35) Guijarro Arrizabalaga, F. "El nivel..." op. cit. pág. 796.
- (36) Así habla el, posteriormente, de una doble perspectiva: La jurídico-política, en cuanto hace referencia a los principios de Derecho constitucional Tributario y la Jurídico-Tributaria, es decir, los conceptos técnicos-jurídicos acuñados por la ciencia del Derecho financiero. De esa doble perspectiva de su significado y vinculaciones hemos hablado ya en otro lugar de la Tesis y en realidad va siendo el hilo conductor de muchos de nuestros pensamientos.
- (37) Sainz de Bujanda, F. "Estructura Jurídica..." op. cit. pág. 260. nota número 10.

- (38) Lo cual da lugar a las "paradojas" cuyo método adopta Saínz de Bujanda para analizar la Ley General Tributaria de 1964; o a los "abismos jurídicos" como en otro lugar de la Tesis los denominamos nosotros.
- (39) Saínz de Bujanda, F. "Estructura jurídica..." op. cit. pág. 258.
- (40) Saínz de Bujanda, F. "Estructura jurídica..." op. cit. pág. 315.
- (41) Navas Muller, J. M^a. "Procedimientos de liquidación del impuesto: — las evaluaciones globales". RDFHP n^o 41 (marzo, 1961) pág. 719.
- (42).De Castro, F. "Derecho Civil" op. cit. pág. 511.
- (43) Ley General Tributaria, Tít. III, cap. II, arts. 96-1000.
- (44) Esser, J. "Principio y norma en la elaboración jurisprudencial del — Derecho privado" Trad. cast. por Valentí Fiol. Bosch. Barcelona, 1961 pág. 209.
- (45) Saínz de Bujanda, F. "Organización Política y Derecho Financiero" -- incorporado a Hacienda y Derecho. Edit. Instituto de Estudios Políticos. Madrid, 1962. Volúmen I, cap. IV. págs. 119-463.
- (46) Saínz de Bujanda, F. "Organización política..." op. cit. pág. 120.
- (47) Saínz de Bujanda, F. "Organización Política..." op. cit. pág. 131.
- (48) Saínz de Bujanda, F. "Organización Política..." op. cit. pág. 134.
- (49) Lo cual no quiere decir que sea operante únicamente a nivel de norma fundamental sino todo lo contrario, ya que su contenido debe ser — transferido a todos los preceptos de rango inferior.

- (50) Martín Retortillo, S. "Presupuestos Constitucionales de la Función - administrativa". RAP nº 26 (1958) pág. 11-49 y cita a Wolff, H.J. - "Verwaltungsrecht". München, 1958 I, pág. 24 y ss. el cual estructura la función pública según las distintas fórmulas políticas.
- (51) Sureda, J.L. "El régimen de imposición de las Sociedades en España" RDFHP nº 29 (1958) pág. 189.
- (52) Fuentes Quintana, E. "Los principios del reparto de la carga tributaria en España", RDFHP nº 41 (Marzo 1961), pág. 207.
- (53) Nawiasky, H. "Teoria General..." op. cit. pág. 47.
- (54) Nawiasky, H. "Teoria general..." op. cit. pág. 45.
- (55) Este es el título que lleva el Capítulo III de la obra de Cosciani - "Principios de..." op. cit. pág. 47-59.
- (56) Cosciani, C. "Principios de ..." op. cit. pág. 49.
- (57) Truyol y Serra, A. "Fundamentos de ..." op. cit. pág. 38.
- (58) Saíenz de Bujanda, F. "Teoría jurídica de la exención tributaria" incorporada a "Hacienda y Derecho" Edit. IEP, Madrid, 1963, Vol. III,- pág. 420.
- (59) Fernández-Carvajal, R. "La Constitución Española". Edit. Nacional - 2ª edición, Madrid, 1969, pág. 19.
- (60) Nawiasky, H. "Teoría..." op. cit. pág. 82.

- (61) Fernández-Carvajal, R. "La Constitución..." op. cit. p^og. 24.
- (62) (E incorporado, como "principio político") a los generales del Derecho, según dice Fernández-Carvajal recogiendo la afirmación de De - Castro.
- (63) Esser, J. "Grundsatz und Norm" Tübingen, 1956. Crítica de De Castro- en el Anuario de Derecho Civil. Tomo XI. Fascículo I (1958), pág. 243. El Profesor De Castro, en esta misma crítica al libro de Esser (pág. 235) hace resaltar la convicción entusiasta del autor, el cual afirma que con su método se llegará a crear un derecho común, universal, autónoma y apolítico. Hay traducción castellana de esta obra "Princi pios y normas..." op. cit. en Nota n^o 44 de este Capítulo.
- (64) Recuérdense dos importante Decretos-Leyes de estas fechas: el de - inversiones extranjeras en España de 2 de julio de 1959 y el de Orde nación Económica, sobre todo, del 21 del mismo mes y año.
- (65) Prados Arrarte, J. "Sistema Bancario español" Edt. Aguilar. Madrid, 1958.
- (66) Prados Arrarte, J. "Sistema..." op. cit. pág. 121-122.
- (67) Navarro Rubio M. Discurso pronunciado ante el Pleno de las Cortes — al presentar la Ley de Presupuestos para el bienio 1958-1959 y de Re formas Tributarias, el día 21 de diciembre de 1957. Documentación Eco nómica n^o 10. Oficina de Coordinación y ^{Preparación} Preparación Económica. Madrid 1960.
- (68) Navarro Rubio, M. Discurso de 21 de diciembre de 1957... op. cit. - pág. 27

- (69) Villar Palasi, J.L. "La actividad industrial del Estado en el Derecho Administrativo" en RAP nº 3 (1950), págs. 53 y ss.
- (70) Ambos el 15 de septiembre.
- (71) Ingreso con fecha 21 de julio.
- (72) 20 de julio.
- (73) 29 de abril.
- (74) 24 de marzo.
- (75) 18 de octubre.
- (76) 30 de septiembre.
- (77) Puede verse con algún detalle el desarrollo posterior de la vinculación de España a estos organismos en Guaita, A. "Derecho administrativo especial", Librería General, Zaragoza, 1967, Tomo III, pág. 31 nota nº 19.
- (78) Sañz de Bujanda, F. "La interpretación en Derecho español de los tratados internacionales para evitar la doble imposición". Incorporado a Hacienda y Derecho, vol.II. Edit. IEP. Madrid, 1962, págs. 184-185.
- (79) Los Convenios firmados y ratificados por España y que están en vigor se encuentran recogidos en "Convenios suscritos por España para evitar la doble imposición", editado por el Ministerio de Hacienda, Secretaría General Técnica (Servicio de Publicaciones). Madrid, 1968. El resto de Convenios de información obtenida directamente en el Ministerio de Asuntos Exteriores.
- Sobre este punto puede verse: Calle, R. "Sistema fiscal en España y en el Mercado Común" Guadiana de Publicaciones. Madrid -

1969, pág. 245. Apéndice F. en el que se recogen los principales — puntos del Informe del Comité Fiscal y Financiero de la Comunidad Económica Europea (Informe Neumark) y del Convenio Tipo para evitar la doble imposición elaborado por la OCDE.

También puede verse el Apéndice al Capt. X del "Derecho — Tributario" de Pérez de Ayala, op.cit. pág. 158-159.

- (80) Aparte de los Convenios, hay que tener en cuenta también los Canjes de Notas en materia de compañías de navegación aérea (con Bélgica, — en Madrid el 24 de noviembre de 1966, y con Colombia, en Madrid el — 5 de septiembre de 1966) y el Canje de Notas con el gobierno italia no, en Roma el 28 de junio de 1961, en materia de impuestos sobre — el Patrimonio.
- (81) Africa del Sur, Bélgica, Brasil, Ceolán, Colombia, Dinamarca, Egip to, Estados Unidos de Norteamérica, Filipinas, Gran Bretaña, Holan da, Italia, Marruecos, Nigeria y Siria.
- (82) Maureta Gonzalez, J.M.^a "Las Inversiones extranjeras en España" SDF VIII (1960) pág. 127-154. La cita es de la pág. 147.
- (83) Lozano J.M. "Crisis del Presupuesto Tradicional" Guadiana. Madrid, — 1969, pág. 31-32.
- (84) Ver Rodriguez Bereijo, A. "El Presupuesto del Estado" Tecnos, Madrid 1970, pág. 29-30.
- (85) J.M. "Crisis..." op. cit. pág. 44-45.
- (86) Estape, F. "Política Económica y Política Tributaria" RDFMP nº 29 — Marzo 1958, pág. 37.

- (87) Estape, F. "Política económica..." op. cit. pág. 37.
- (88) Albiñana, Manuel "El actual régimen fiscal de las sociedades mercantiles". en Revista de Derecho Mercantil, Vol. XXVI, nº 70.
- (89) Navarro Rubio, M. Discurso del 21 de diciembre de 1957, cit. pág. 14-15.
- (90) Albiñana, César "Consideraciones generales sobre la reforma". en RDFHP nº 29 (marzo de 1958), pág. 18.
- (91) Amorós, N. "La reforma tributaria en los impuestos de producto y sobre la renta global de las personas físicas" en RDFHP nº 29 (marzo - 1958) pág. 129.
- (92) Vicente-Arche, F. "Aspectos financieros del plan de Estabilización" RDFHP nº 37 (marzo 1960) pág. 69.
- (93) Petit Fontseré, J. "La adaptación del sistema tributario a la actividad económica en el período 1957-1962". Instituto de Estudios Fiscales. Madrid, 1967. págs. 13-28.
- (94) OECE "Informe sobre la Economía Española". Oficina de Programación y Coordinación Económica. Madrid, 1959.

C A P I T U L O S E G U N D O

CAPITULO II.- LAS EVALUACIONES GLOBALES SON UNA INSTITUCION QUE DESA- PARECE.-

Esta afirmación es la que nosotros consideramos como objeto central de nuestra Tesis. Pero, para que la Tesis lo sea en sentido pleno es necesario llevar a cabo un razonamiento que sostenga - esta afirmación, con el fin de demostrarla. El análisis de la evolu- ción de los dos únicos elementos tangibles que tenemos es lo que nos va a servir de base para ello. Estos elementos -los motivos concre- tos que llevaron al legislador a plasmarlos en la institución, y la institución misma concretizadora de los motivos, han tenido un desa- rrollo temporal del cual debemos ahora sacar los datos que, convenientemente valorados, nos lleven a la conclusión anunciada.

Hay que hacer alguna precisión sobre cada uno de estos - dos elementos y sobre la conjugación de ambos. Desde el punto de vista de la institución, hay que tener en cuenta que si las evaluacio- nes globales "desaparecen" ello no quiere decir, sino todo lo contra- rio, que no tuvieran un origen. Los momentos lógicos por los que - cualquier institución atraviesa son, fundamentalmente, el de su esta- blecimiento (integración) y el de su finalización (desintegración - del nivel específico del Derecho). Ahora bien, nos encontramos con - que este segundo momento, el de finalización, todavía no se ha dado en nuestro caso, puesto que las evaluaciones globales siguen vigen- tes y forman parte de nuestro sistema tributario. Por ello sustitui- mos este punto de referencia estricto y concreto (el fin) por el término de caducidad, es decir, proceso de finalización, gradual descom- posición.

En cuanto al otro elemento, los motivos, tenemos que ver

cuál es su caracterización específica y su radicación a lo largo de la vida de la institución.

En tercer lugar, el aspecto de mayor importancia es la - conjunción de los dos elementos anteriores. Por un lado, el momento-inicial, de la institución y el momento de su descomposición, y, por otro, los motivos que llevaron a esta institución. Al poner en contacto ambos elementos salta con notable relevancia el término "caducidad", como punto de referencia al cual vincular la evolución de las evaluaciones globales. De ahí que nosotros empleemos el tiempo verbal presente, diciendo que las evaluaciones globales "desaparecen", acción que ocurre ante nuestra vista y que no escapa a nuestro análisis, en lugar de decir que son una institución que "ha desaparecido". La pregunta lógica será, por tanto, sobre el por qué de este proceso de desaparición. Desde la perspectiva de conjugar ambos elementos se nos ocurre, en principio, que ello podría deberse a dos causas: o a que no existían realmente los motivos originarios, o, existiendo estos motivos originarios, la figura creada no respondiese a su solución y no fuese instrumento idóneo para estos motivos. Sin afán de hacer un mero juego de palabras, podríamos preguntarnos si la desaparición se está debiendo a la concreción de unos motivos efímeros o a una concreción efímera de los motivos.

La única interpretación de la caducidad que nosotros — creemos posible es la falta de adecuación entre los dos elementos: - motivos e institución. Porque aquéllos existían cuando las evaluaciones nacieron y siguen existiendo cuando las evaluaciones están desapareciendo; sin embargo están perdiendo vigencia por ser una concreción efímera de los motivos que teóricamente las originaron. Además, esta caducidad, al ser un proceso, tiene que estar determinada con -

relación al tiempo. Y cuáles son estas etapas de la descomposición. ¿En dónde radica la caducidad? Aquí vemos como el proceso de descomposición toma dos vertientes: la "caducidad intrínseca" y la "caducidad positiva". La primera hace referencia a la adecuación de los motivos con los principios jurídicos que debían inspirar y a los -- que se debía someter las evaluaciones globales, y por lo tanto su -- radicación temporal está en el mismo momento originario. La segunda es la caducidad que supone su progresiva eliminación de la esfera -- legal y que tiene su expresión significativa en las exclusiones que del sistema va haciendo el legislador a lo largo de la vida de las -- evaluaciones. De esa caducidad positiva hablaba ya el legislador de 1957 aunque sin prever lo que en un futuro iba a suceder. En el -- preámbulo de la LRT-1957 se afirma que las modificaciones introduci -- das se conciben teniendo en cuenta las conveniencias de proceder de "forma evolutiva" a la reforma del régimen tributario, "ejecutada -- en varios tiempos, de varios modos y ofreciendo siempre posibilida -- des de rectificación", ya que un cambio brusco o radical exigiría -- alteraciones en ellas que podría, en ciertos casos, ser perturbado -- ras (1). Bueno, pues, la reforma está siendo tan "evolutiva" que se -- está en camino de volver al punto de partida, e incluso más allá -- (2) habiendo girado sobre el propio eje casi los trescientos se -- tenta grados. Esta caducidad positiva no es más que consecuencia -- de la anterior, ya que si la institución hubiese tenido virtua -- lidad para concretizar los motivos y la adecuación hubiese sido -- fructífera, el legislador no las estaría haciendo desaparecer, -- sino que, por el contrario, las potenciaría al máximo. Con esto -- hemos tocado el punto esencial de las evaluaciones globales, y es -- que, a nuestro sincero modo de ver y por las razones expuestas -- que a continuación pasaremos a analizar con mayor detenimiento --, la cadu

cidad intrínseca tiene una radicación temporal que se inicia - éste - es lo grave- paralelamente al momento originario del establecimiento de la institución, y ello con independencia de que su desaparición - del ordenamiento jurídico todavía no se haya dado de un modo definitivo.

Resumiendo estos razonamientos hechos podemos establecer: 1º las fases fundamentales de toda institución son el momento originario y el momento de finalización. 2º. El momento de finalización en las evaluaciones globales no se ha dado todavía, por lo cual lo sustituimos por el momento de caducidad. 3º. La caducidad no es debida a la no virtualidad de los motivos, sino a la inadecuación de la institución. 4º. La caducidad intrínseca (nivel de principios) radica - ya en el momento originario. 5º. La caducidad positiva (nivel de la legislación) es consecuencia de la anterior.

A) Referencia al momento originario.-

En este momento originario, del nacimiento de la institución, sólo podemos hacer referencia al elementos de los motivos, Así, situados en la esfera extrainstitucional, tendremos una visión de lo que las evaluaciones globales, querían significar y lo que el legislador pretendió al crearlas.

1.- Motivos del establecimiento.-

En la exposición de motivos de la LRT-1957 por la que se aprueban los presupuestos generales del Estado para el bienio 1958 - 1959 y reformas tributarias, son enumerados de modo concreto los objetivos que se persiguen mediante las modificaciones que se introducen, de las cuales el "Régimen de Convenios con agrupaciones de contribuyentes" es la de mayor importancia. En primer lugar, habla la ley de "dotar a nuestro régimen tributario de una mayor agilidad, haciéndole al mismo tiempo menos incómodo para el contribuyente". De aquí se desprende dos objetivos a lograr cuya explicación encontramos también en la misma exposición de motivos. Por un lado se entiende de que un régimen tributario tiene agilidad cuando está estructurado

de forma que con sencillas modificaciones, a ser posibles limitadas a los tipos impositivos, pueda actuar con eficacia. Es decir, la agilidad nos lleva a la eficacia. La primera objeción crítica debe ser, como es evidente, el que la reforma no fue en los tipos sino fundamentalmente en la forma de determinación de las bases impositivas; - la segunda crítica como consecuencia de lo anterior es que esta agilidad lleva a oscurecer el conocimiento de las verdaderas bases y - por lo tanto de la real capacidad contributiva. Por otro lado, un sistema tributario es menos incómodo cuando más reduzca la presión tributaria indirecta, considerando ésta, según la misma ley, como el conjunto de molestias y gastos que el impuesto le supone al contribuyente, independientemente del pago de su deuda tributaria. Sin embargo, la menor incomodidad que pretenden lograr las evaluaciones globales presenta la curiosidad de que se ve reducida a la supresión de la visita que la Inspección de tributos hace en la fase de comprobación o investigación de bases, pero aunque ello no evita las obligaciones contables del contribuyente.

Pero aún queriendo ver la ley una ventaja en la supresión de la investigación y comprobación en la fase de inspección, debemos señalar que la presión fiscal, desde este punto de vista, es disminuída sólo en parte puesto que, por imperativo de la misma ley, nos encontramos con que de un lado todos los funcionarios de la Ponenencia deben pertenecer a los diversos cuerpos o especialidades del Ministerio de Hacienda "con función de investigación o comprobación" (3), y de otro, la actividad inspectora subsiste no sólo con carácter "a posteriori" para que el Ministerio realice los estudios que considere necesarios sobre el rendimiento de los negocios (4), aunque de estas investigaciones no se puedan derivar cuotas a cargo del

contribuyente (5), sino que además la investigación actúa con carácter "a priori" como auxiliar de la Ponencia en los estudios económicos que debe llevar a cabo para llegar a la determinación de la cifra de evaluación global (6).

Ante esta única ventaja y las múltiples obligaciones, — pensamos que la menor incomodidad tiene pleno sentido no analizando las evaluaciones globales hacia dentro de sí misma, en su intrasist~~ema~~ma, sino comparándolas con el sistema normal de determinación de bases, y viéndolo así podremos percibir con claridad que esta menor incomodidad consiste en la mayor incomodidad que supone al contribuyente someterse al régimen ordinario de determinación de bases.

El segundo de los objetivos concretos es, según la ley, — el incrementar sustancialmente la cifra global de recaudación. Efectivamente las cifras aumentaron en un primer momento, pero aunque hu**bi**ese seguido siendo así, ello no salva el que suponga una tergiver**s**ación de los principios jurídicos acomodándolos a objetivos de — otras esferas. Respecto a este objetivo hay que tener en cuenta las dificultades prácticas que se suscitan al realizar los llama**do**s estudios económicos para la determinación objetiva de las bases pues, como señaló el Consejo de Economía Nacional (7) el aumento recaudato**ri**o es ciertamente valioso cuando discurre paralelo al incremento de las rentas sometidas a imposición, pero corre el riesgo de transformarse en un elemento perturbador del proceso económico si la cuota — tributaria consiste en cifras absolutas establecidas a priori solo — por exigencias recaudatorias al margen de una detenida y exacta de**te**rminación de los réditos im**po**nibles (8). Así, nuestro Tribunal Su**pre**mo no ha podido, en ocasiones, ocultar la consideración de la evaluación global como "modalidad recaudatoria" complementada a la cali

ficación de "sistema de reparto" (apriarismo) (9). La ley 94/1959 de 23 de diciembre sobre modificaciones tributarias contrapone los objetivos que la LRT-1957 pretendía con la que está nueva ley persigue. En 1957 había objetivos "sustanciales unos, como los de incrementar la recaudación"..." y técnicos o formales los otros, como los de dotar de agilidad al sistema tributario y facilitar su aplicación con la mayor comodidad posible". Al cabo de dos años, el 1959 "no son --afanes recaudatorios, sino el cumplimiento de imperativos técnicos... los que principalmente motivan las modificaciones"... "obedecen a la tarea de dotar de agilidad a la estructura de nuestros impuestos y --de lograr en su aplicación la mayor comodidad o economía que sean posibles". El recurrir a la "comodidad" como razón es excesivamente repetido. La misma persona que, como Ministro de Hacienda, inspiró la reforma de 1957 diría diez años después: "La comodidad es un pecado-capital que nos arrastra a toda clase de irresolutismo". (10).

Igual problema plantean las restantes pretensiones de la reforma: estimular la formación del ahorro privado, fomentar la inversión en aquéllos sectores de nuestra economía considerados como más-productivos desde un punto de vista económico nacional y establecer la redistribución de la renta, a través del impuesto, de forma que --resulte compatible con los objetivos anteriores. No creemos necesari--o volver a analizar, desde la perspectiva de la dogmática jurídica, lo que significan estos objetivos como expresión de una etapa histórica. El otro aspecto, la pugna establecida entre estos objetivos y la misión del Derecho tributario la analizaremos en el siguiente --apartado, desde el ángulo de su caducidad, poniéndolos en relación --con los principios que deberían de guardar. De todos modos, de la --enumeración hecha por la ley de sus objetivos, no hay ninguno que --

sea expresamente jurídico, pues si bien en la redistribución de la renta a través del impuesto pudiera pensarse que existe una finalidad jurídica -de realización de la justicia- ya que supone la unión del principio de capacidad económica a la finalidad redistributiva, en primer lugar ello no puede ocurrir por la independencia que constitucionalmente tienen ambas finalidades en orden a subordinar el tributo a la redistribución de la renta (11) y en segundo lugar ello no ocurre puesto que el principio de capacidad económica precisamente no se realiza a través de las evaluaciones globales de bases, aunque el preámbulo de la ley hable, ya muy al principio, de que uno de los fines fundamentales de toda política financiera sea el social, es decir, hacer que dicho producto se reparta entre los habitantes del país de modo que queden cumplidos de la mejor manera posible los deseables ideales de justicia social.

Otro motivo concreto de la reforma, no enunciado expresamente con los anteriores, pero sin duda una de sus intenciones más claras, es el problema del fraude. El apartado IV de la Exposición de Motivos, sobre la "Gestión Tributaria", empieza diciendo que "el problema del fraude fiscal merece una consideración muy especial. La primera consecuencia de su existencia es que los ingresos del Tesoro sufren una merma cuya cuantía está en relación con las proporciones de aquél. La segunda, de más trascendencia que la anterior, es que por su culpa queda rota la política económica y social que inspira el sistema tributario". La eliminación del fraude es un objetivo mediano, un presupuesto necesario para poder conseguir los demás objetivos, y que si bien tiene una característica netamente jurídica no acierta la ley, para su eliminación y por tanto para dejar el paso expedito hacia el logro de los otros objetivos, con las soluciones técnicas idóneas para tratar un instituto jurídico, aún con todas —

las implicaciones psicológicas y sociológicas que el fraude lleva — consigo. Estamos ante la falta de adecuación entre motivos e institución.

Ante esta necesidad de aumentar las cargas fiscales nos-tenemos que hacer, una pregunta evidente: ¿por qué eran insuficientes las cargas fiscales existentes? (12). En toda reforma tributaria hay un círculo vicioso compuesto por tres elementos: 1º) insuficiencia — de la recaudación tributaria; 2º) aplicación de determinadas técnicas para hacer desaparecer la insuficiencia; y 3º) aparición del fraude.

Con la Reforma Tributaria de 1940 se perseguía directamente el aumento de la recaudación. Para ello se arbitraron unos medios (la manipulación de los impuestos personales; acentuación del gravámen sobre el gasto; elevación general de los tipos impositivos) y la consecuencia fué la ocultación y generalización del fraude.

En 1957, por el contrario, el camino seguido por el legislador lleva distinta dirección: La intención es luchar contra el fraude como uno de los medios principales para conseguir una mayor — recaudación. La Exposición de Motivos de la LRT-1957 lo señaló explícitamente al decir: "algo que ya hemos transcrito líneas más arriba, que "la primera consecuencia de su existencia (de la existencia del fraude) es que los ingresos del Tesoro sufren una merma cuya cuantía está en relación con las proporciones de aquél". Ahora nos falta ver el tercer elemento: la fórmula elegida para hacer frente al fraude — fiscal. La alternativa era: a) adaptar las leyes tributarias al medio ambiente, o b) alterar el medio ambiente a través de leyes tributarias más racionales y perfectas. La elección de una u otra alternativa

tiva, desde el punto de vista jurídico, dependía de lo que se entendiese por Derecho, su contenido y misión instrumental dentro de la estructura social, etc. Lo cierto es que se eligió el primer camino- (13) y surgieron las evaluaciones globales y convenios con agrupaciones de contribuyentes. Su finalidad, en relación con la insuficiencia de recaudación, es clara al decir la Exposición de Motivos que "en ningún momento puede emplearse el nuevo procedimiento... para producir una reducción de los ingresos del Tesoro".

Esta preocupación por el mayor número posible de ingresos era la aportación básica que la reforma de 1957 tenía que hacer a la estabilidad financiera del Sector Público y de la economía española en general, haciendo posible tanto el equilibrio presupuestario, en el sentido ya expuesto en otro lugar de esta Tesis, cuanto la autosuficiencia financiera, con la menor apelación posible al mercado de capitales.

2.- Preferencia del legislador por un instrumento nuevo y concreto para combatir los motivos anteriores.

¿Cómo podían operar los Convenios con agrupaciones de contribuyentes frente a estos objetivos?. Es inconcebible cómo el legislador ante la evidencia de sus razonamientos los abandone en el momento de llegar a las conclusiones, para escoger otro camino. "Durante los últimos veinticinco años -se decía en la LRT-1957- ha experimentado el régimen fiscal español una modificación sustancial consistente en que se han incrementado de manera importante el rendimiento y los campos de aplicación de los impuestos en régimen de cuota variable, esto es, aquéllos en los que la primera manifestación,-

a efectos tributarios, surge periódicamente de la propia declaración del contribuyente. Es incuestionable que con estos cambios el sistema ha experimentado una mejora, ya que las bases variables se acercan más a las reales que las determinadas en régimen de cuota fija. Pero es también evidente que, como consecuencia de esta transformación, la Administración fiscal ha tenido, para acomodarse a ella, -- que incrementar grandemente sus trabajos y, sobre todo, ejercer cerca de los contribuyentes una fiscalización inmediata y atenta que no era precisa anteriormente. La mayor parte de estos impuestos, como -- quiera que su liquidación está basada en datos obtenidos de la contabilidad del contribuyente o de otras manifestaciones de su actividad, plantean la necesidad de fiscalizar aquellas contabilidades o aquellos otros datos de la manera más eficaz posible. Representa esto un evidente aumento de la presión fiscal indirecta, posiblemente supervalorada en nuestro caso como consecuencia de la peculiar idiosincrasia del pueblo español".

Analicemos este jugoso párrafo, aunque, antes, debamos hacer la observación de que el legislador al escribirlo está pensando más en los Convenios de fijación de cuotas que en las Evaluaciones globales de bases imponibles. Pero nos es igualmente válido puesto -- que todo el párrafo es una apología de los sistemas de determinación directa de las bases imponibles a través de la contabilidad frente a los de estimación objetiva por medio de signos, de lo cual participan tanto los convenios como las evaluaciones. La ventaja o virtud -- que se le reconoce a la estimación directa es la de que por este método las bases obtenidas se acercan en mayor medida a las reales (cuya lógica consecuencia es la realización del principio de capacidad-

contributiva y de justicia) mientras que los inconvenientes derivados de la necesidad de fiscalización son: 1º el mayor trabajo que supone a la Administración; y 2º aumento de la presión fiscal indirecta. Referente al primero, pensamos que la labor de la administración está precisamente en esto y que ante el abandono de su tarea fundamental de fiscalización, afirmado con la claridad transcrita, tendremos que concluir que la "eficacia" perseguida se debe en gran parte a la ineficacia de la administración (14). Respecto al segundo, ya hemos dicho lo que por presión fiscal indirecta entiende la Ley, pero lo que nos cuesta admitir es una argumentación tan trivial como el que sea la supervaloración que de ella hace el pueblo español por su "idiosincracia" lo que conduzca a echar por tierra las virtudes antes señaladas. Pero sigamos adelante. Después del razonamiento anterior, - el legislador se ve obligado a hacer el mismo balance, de ventajas e inconvenientes, respecto a las estimaciones objetivas. Estas estriban en la dificultad que existe para determinar cuáles son los signos m's significativos y el calibrar esos signos al fijar la base. - Aquéllas, las virtudes, no tienen otro fundamento que la acogida de que han sido objeto estos mismos métodos por legislaciones extranjeras y la defensa que de ellos han hecho "hacendistas de categoría internacional". Y no puede considerarse como argumento serio para paliar las dificultades de los sistemas objetivos el afirmar gratuitamente que "dichos inconvenientes desaparecerán si se concibe la tributación de una forma global, es decir, mediante la agrupación de contribuyentes que se dediquen a una misma actividad". Efectivamente la afirmación está hecha y con independencia de que luego sea o no - así en la realidad, la Ley no hace mención del por qué desaparecerán los inconvenientes.

La preferencia que a priori concede el legislador a este instrumento nuevo y concreto para lograr los objetivos de la reforma y hacer virtuales los motivos no es ocultada por la Ley desde sus primeras manifestaciones ya que tan siquiera fundamenta el interrogante de cómo podían operar los convenios frente a los objetivos. Esta prioridad es igualmente constatable en punto a la autoridad que se concede al Ministerio de Hacienda para delimitar el ámbito del nuevo sistema, ya que, como dice la propia Ley, "es aconsejable iniciarlo de forma prudente y experimental y facultar al Ministerio de Hacienda para marcar el ritmo de su aplicación, dándole al efecto una autoridad discrecional, tanto respecto a la determinación de las actividades profesionales que deben acogerse a este sistema como al conjunto de impuestos que se prestan a este tratamiento fiscal". En 1957 se piensa únicamente en incluir, extender, acoger, este sistema: 1º. dentro del ámbito de un impuesto (profesionales), y 2º al ámbito de otros impuestos; para lo cual se concede una autoridad discrecional de la que se llega a hacer en esta Ley un uso manifiestamente excesivo, como más adelante veremos. No parece pensarse, desde luego, o por lo menos el pensamiento no se traduce, en la posibilidad de que la autoridad concedida sea aplicada al proceso inverso, de exclusión de actividades y reducción del ámbito del sistema.

La preferencia del legislador la enfocamos aquí desde el punto de vista del ámbito de aplicación del nuevo sistema sin hacer referencia al ámbito espacial o temporal, a las exclusiones y al régimen a que quedan sometidos los que opten por el sistema de determinación directa de sus bases, previa renuncia al de evaluación global. Esta preferencia, no en la exposición de motivos de la LRT-1957 ya vista, sino en el articulado de la misma y en las disposiciones que

de ella derivaron, principalmente de las Instrucciones Provisionales, que nos revela a través de la imposición con carácter general del — nuevo sistema.

En primer lugar, el art. 58 de la LRT-1957 habla de la — aplicación del régimen de evaluación global con carácter general en base a la presunción de aceptación por todos los contribuyentes que no renuncien; y al mismo tiempo autoriza al gobierno para que pueda — establecer esta aplicación general con carácter obligatorio, sin posibilidad de renuncia y opción. La primera parte de este artículo pasa con idéntica redacción a la Regla 6ª de la IPII de 9 de febrero — de 1958. En cuanto al Impuesto sobre el rendimiento del trabajo personal, la Regla 3ª de la IPIRTP, refiriéndose a los profesionales, — establece el régimen con carácter obligatorio, con lo cual se les — niega la posibilidad de determinación directa de la base. Finalmente, la Regla 15ª de la IPIS de 13 de mayo de 1958 se remite a la IPII en cuanto a la evaluación global de los rendimientos de las actividades industriales o comerciales ejercidas por entidades jurídicas con lo cual se establece el régimen general no obligatorio.

Pero esta generalidad tiene un límite por efecto de la — renuncia. Las sociedades, en sus actividades sometidas a evaluación global, se entiende que han renunciado a dicho sistema respecto de — todas sus actividades industriales o comerciales no sólo cuando hubiesen formulado en tiempo y forma las respectivas renunciaciones sino — también en el caso de que lo hiciesen únicamente de alguna o algunas de las actividades ejercidas (15). En cuanto a las empresas indivi— duales, la opción afecta a todas sus actividades no siendo posible —

acogerse simultáneamente en un mismo período impositivo a los dos, - aunque el mismo contribuyente ejerza diversas actividades industriales o mercantiles o las que realice lo sean en provincias o municipios diferentes (16).^a

En ambos casos, la renuncia mínima (en una sola actividad o en un solo lugar) lleva consigo la derogación de la aplicación del sistema con carácter general. Ello podría interpretarse como una "reconsideración" del legislador en favor de la estimación directa.- Pero no puede conducirnos a error una primera visión del problema, - desconectada, además, de otra serie de factores que deben tenerse en cuenta. Al estudiar el sistema y régimen de la opción nos daremos cuenta de cuales son las obligaciones a que un contribuyente renunciante está sometido y a qué sanciones, por el mero hecho del ejercicio de la opción, está expuesto. No es, por tanto, la vuelta a la estimación directa lo que se pretende, sino todo lo contrario: amenazar con que la renuncia mínima arrastra consigo la renuncia total y como consecuencia el sometimiento igualmente total al régimen de la opción con las sanciones anejas si se dan los supuestos que tanto la LRT-1957 como las Instrucciones Provisionales prevén.

Con ello tenemos que en la primera etapa de las evaluaciones existen personas (físicas o jurídicas) renunciantes como consecuencia de actividades renunciadas, ya que no es posible que se dé este segundo supuesto sin que nos conduzca inevitablemente al primero. Las tipificaciones que obtenemos de estos preceptos son, pues, - las siguientes:

1º. Régimen de generalidad del sistema de evaluaciones-

globales pero no su obligatoriedad dada la posibilidad de renuncia, siempre con carácter subjetivo. (Impuesto Industrial e Impuesto de Sociedades).

2º. Régimen de generalidad y obligatoriedad no existiendo, por tanto, posibilidad de renuncia. (Impuesto sobre el rendimiento del trabajo personal en profesionales);

En otras disposiciones se aprecia igualmente la tendencia a extender el ámbito del sistema de evaluación global, aunque algunas veces sea a través de apreciaciones indirectas y contradictorias. Este es el caso de dos Ordenes posteriores a la IPII, dirigidas a regular la cuota por beneficios de dicho impuesto. La O. de 30 de diciembre de 1958 determinaba los contribuyentes sujetos a la cuota por beneficios para el ejercicio de 1958 y sucesivos, haciendo una variación en la cuantía de la cuota del Tesoro (de 1500 pts. hasta el ejercicio de 1958 sube a 2000 pts a partir de 1 de enero de 1959). El devengo de una cuota de esta cifra es uno de los requisitos para que una empresa individual pueda ser sometida a cuota por beneficios. Naturalmente este precepto, con la elevación de la cuota del Tesoro necesaria para someter a cuota por beneficios (y por consiguiente a evaluación global, si no renuncia), parece algo contradictoria con la preferencia del legislador por extender el sistema objetivo a través de las evaluaciones globales ya que al requerirse mayor cuantía en la cuota de licencia fiscal será menor el número de contribuyentes sujetos a la cuota por beneficios. Esta contradicción es más ostensible cuanto su motivación se debe -al decir del preámbulo de la propia O- a que se estima hacer uso de la autorización que contenía el art. 56 de la LRT-1957 "y dar así mayor ampli-

tud a la aplicación de la cuota por beneficios del Impuesto Industrial en el ejercicio de 1959". De todos modos, esta elevación de la cuota del Tesoro estuvo en vigor únicamente durante los ejercicios - de 1959-1960-1961 ya que la segunda O.M. que aquí nos interesa, la O. de 14 de julio de 1961, volvió a situar de nuevo, a partir del 1 de enero de 1962, la obligación de tributar por cuota por beneficios — cuando la de licencia fiscal hubiese sido superior a 1500 pts. Esta mismo O.M. tiene su importancia en orden a la prioridad del sistema de evaluación global en la "mente de la Administración", también desde el aspecto de establecer la formación de un censo de contribuyentes sometidos a la cuota por beneficios del Impuesto Industrial. La inclusión en este Censo puede ser voluntaria o de oficio y los efectos de cada una de estas dos formas son ciertamente significativos:

- . mientras que los contribuyentes que se incluyan voluntariamente en el censo disfrutaron durante los tres primeros ejercicios en que resulte positiva la liquidación por cuota de beneficios, de una bonificación del 10% de la cantidad a ingresar.
- . los contribuyentes que de oficio sean inscritos en el Censo por la Administración de Rentas Públicas podrán ser objeto de un recargo especial del 10% del importe del volumen de operaciones durante los tres primeros ejercicios que arrojen liquidación positiva.

Es decir, que se quiere favorecer la inclusión en el Censo; y la inclusión en el Censo equivale a sometimiento a evaluación global.

Hay otros aspectos de los cuales servirse para argumentar la preferencia del legislador, y de la Administración, por las evaluaciones globales. Sin embargo, pensamos que ahora no es oportuno tratar de ellos ya que encontramos lugar más adecuado en otros — apartados de la Tesis, principalmente al estudiar el problema de las exclusiones, así como también cuando veamos el régimen a que quedan sometidos los que hagan uso de la opción y se acojan al sistema de determinación directa, con las sanciones que se les imponen caso de que incurran en determinadas infracciones.

B) Referencia al momento de caducidad.

La vida jurídica, de las evaluaciones globales, según nuestro modo de ver y el ángulo aquí adoptado, no ha sido ciertamente ni prolongada en el tiempo ni fructífera en sus resultados. Nacieron viciadas y de ahí que, como hemos dicho ya, al reflexionar sobre su nacimiento, el pensamiento vaya inseparablemente unido al momento de su caducidad. La falta de validez de la institución es uno de los caracteres esenciales de ella misma; la caducidad —no en el sentido técnico-positivo, sino en el de su inadecuación— es aquí caducidad intrínseca porque la institución no guarda relación de subordinación con los principios jurídicos a los cuales se debe.

El Derecho, no nos cansaremos de repetirlo, no es pura forma o pura superestructura, sino que a este respecto decimos que "adopta" una determinada forma, al igual que la matemática u otra ciencia. Y si bien es cierto que el formalismo tiene una importancia decisiva en el Derecho, al mismo tiempo que es su máximo peligro y su gran riesgo, mucha más verdad es que ese formalismo no se agota —

en sí mismo inutilizándose para una función de mayor transcendencia-- respecto a la vida social, sino que representa la "adopción" de un -- contenido formado por factores reales e ideales sin los cuales es im posible la función jurídica y más aún la forma que esa función adop-- te. Creemos que es una medida de prudencia, ante proclamaciones o -- concepciones meramente ideales de la estructura y función del Dere-- cho, el pensar que el Derecho no es más que superestructura. Por el contrario pensamos que los contenidos ideales del Derecho están en-- carnados en la realidad; que lo "real justo" o lo "real injusto" es -- el punto por donde lo trascendente entra en el ámbito del Derecho y-- de la vida social. En definitiva, los valores de justicia que presi-- den, o deben presidir, toda construcción jurídica estarán efectiva-- mente vigentes si el Derecho --también con su formalismo-- logra que -- existan realidades justas.

De ahí que al hablar de "caducidad intrínseca" la refira-- mos a tres principios jurídicos fundamentales: la legalidad, la capa-- cidad contributiva y la seguridad jurídica.

a) Principio de legalidad.

1.- ENUNCIACION.-

La supremacía de la ley, como formulación de los princi-- pios jurídicos de la comunidad, es uno de los principios fundamenta-- les de todo ordenamiento jurídicos dentro de un estado de derecho. -- En el campo financiero, ha ido acomodándose a las distintas fases -- por las que el estado de derecho transcurre. Es claro, como ha pues-- to de manifiesto el profesor Sainz de Bujanda (17) que al reservar a

la Ley la misión de establecer los tributos y autorizar los gastos,-- se le confió tanto la salvaguarda de los intereses de la burguesía -- frente al Fisco, cuando el ideal político se condensaba en la defen-- sa de la libertad jurídica y económica del invididuo, como la presta-- ción de una racionalización de la Hacienda Pública, más tarde, que -- procurase al Estado recursos amplios y constantes, cuando la concien-- cia colectiva ensanchó los fines del Estado; de igual modo que tam-- bién, por último, el amparo de ideales políticos (seguridad y justi-- cia), ante la seducción que los gobernantes han tenido por corrien-- tes doctrinales de carácter social o económico (18).

El principio de legalidad ampara las distintas manifesta-- ciones de esta evolución. En el mismo artículo anteriormente citado, S. de Bujanda estudia el principio de legalidad y su función en el -- "Nuevo Derecho Financiero" dentro del marco de la "Nueva organización política" que responde a la nueva era del Constitucionalismo surgido de la dualidad de estados democráticos y totalitarios y de la segun-- da mundial. "Si el constitucionalismo clásico ~~-dice-~~ surgió como -- reacción del individuo frente a los poderes absolutos, el constitu-- cionalismo de nuestros días constituye un dique que trata de preser-- var la vida del Estado frente al torrente de fuer~~zas~~as oscuras y con-- tradictorias que amenazan con su total disolución" (19). Es obvio -- que esta evolución ha hecho variar igualmente de caracterización o -- función al órgano titular de la legalidad. No se puede olvidar la -- dualidad de funciones del órgano legislativo (20) las políticas ~~-de-~~ control y fiscalización- y las legislativas.

De estas dos funciones, en principio inseparables, del -- órgano representativo de la comunidad política, se da una diversifica

ción y preeminencia en la etapa actual del Estado de Derecho. Muy bien ha acertado a señalar Sebastián Martín Retortillo (21) cómo casi puede formularse una constante histórica cuyo ciclo tiende efectivamente a completarse, por la que los órganos legislativos van polarizando fundamentalmente su competencia en una función de control de fiscalización.

Pero el fenómeno no es unilateral, es decir, no sólo son los órganos representativos los que ven perder su titularidad de legisladores reduciéndoles a la fiscalización, sino que esta función — que ellos pierden, es ganada por el órgano ejecutivo. En este punto, las justificaciones se multiplican sobre todo cuando se trata de regular el orden económico y el tributario. La rapidez, afirma Javier Lasarte, (22) que exige la utilización de instrumentos de intervención económica y la minuciosidad con que estos deben adaptarse a la realidad sobre la que quieren influir, traen como consecuencia, la necesidad de dejar a la Administración un amplio campo de discrecionalidad; es difícil concebir una intervención eficaz a través de los actos generales e impersonales propios del poder legislativo.

La vida jurídica se desarrolla en un proceso de continuas tensiones y ahora estamos ante una de las más características: la — tensión entre el poder ejecutivo y legislativo cuya razón de ser está en el intento de frenar la evolución que lleva al segundo a convertirse en órgano de control. (23).

Este proceso de vasos comunicantes supone, por un lado, — el juego entre el aumento de las competencias normativas de la Administración y la consiguiente reducción de materias reservadas a la —

ley; por otro, la tipificación fundamental de los Parlamentos como -
órganos de control. Y si es así ¿cual es la relación entre ambos po-
deres y qué significado tiene el "principio de legalidad administra-
tiva?". La sumisión de la Administración, del poder ejecutivo a las -
Cortes- se ha dicho- encuentra su articulación jurídica en el princi-
pio de sumisión de la Administración a la ley elaborada por aquéllas,
principio que correlativamente impone la sumisión a las mismas. Nos
encontramos que el punto de contacto entre el poder ejecutivo y el
legislativo, entre la Administración y el Parlamento, a través del -
principio de legalidad, consiste en la "sumisión".

A nuestro modo de ver, sin embargo, esta función de con-
trol del órgano legislativo por la sumisión de la Administración a -
la ley, es en gran parte el punto de partida del de legalidad. Evi--
dentemente, si es cierto que el Parlamento legisla y controla, no lo
es menos que el control lo hace a través de la legislación. Pero des-
de esta perspectiva, lo que pudieramos llamar "legislación de con-
trol" toma un matiz eminentemente formalista. Siguiendo a Prosper --
Weil, (25) no podemos perder de vista la significación originaria de
la noción de legalidad como subordinación a la ley (al Parlamento) -
más que como limitación del gobierno por el derecho que los juristas
del pasado siglo formularon, pues ello supondría, según el autor ci-
tado, hacer incomprensible el Derecho Administrativo al privarle de
su aporte político e histórico.

Esta "legislación de control" la podríamos equiparar a -
las normas de acción que el legislativo da al ejecutivo para señalar
le los modos a que la Administración debe ajustar su actividad, para
la consecución de los fines que se le encomienda. Estas normas de --

acción constituyen, junto a las normas de redacción (26), los dos — supuestos de sumisión del Ejecutivo al Legislativo. Hoy son las normas de acción las que priman y muy certera nos parece la puntualización que el profesor Sainz de Bujanda hace al respecto, diciendo que no se trata de que unas normas (las de acción) correspondan a un órgano del Estado (la Administración) y las otras (las de relación) a otro (el legislativo) sino que ambas derivan del órgano legislativo como titular de esta función.

Así, podemos afirmar que el principio de legalidad no — puede desentenderse de la función que los órganos legislativos tienen hoy. yY puesto que esta función es política principalmente y — ejercida a través de la ley, la legalidad no hace referencia tanto — a la Reserva de ley, cuanto a la jerarquía de las normas y al problema de las delegaciones y autorizaciones legislativas (27).

Evidentemente enfocado el estudio del principio de legalidad desde la perspectiva de la jerarquía de las normas, creemos centrada la cuestión en uno de los puntos que nos interesan. En esta dirección, Garrido Falla, señala que el principio de legalidad, no sólo — supone la sumisión de la actuación administrativa a los principios del poder legislativo, lo cual viene de suyo postulado por la misma mecánica de la división de poderes y por el mayor valor formal que a los actos del poder legislativo se concede, sino asimismo — el respeto absoluto en la producción de las normas administrativas — al orden escalonado exigido por la jerarquía de las fuentes y, finalmente, la sumisión de los actos concretos de una autoridad administrativa a las disposiciones de carácter general previamente dictadas por esa misma autoridad(28).

El ángulo de visión de la jerarquía de las normas, ha llevado a atribuir al principio de legalidad tributaria las siguientes funciones: asegurar el ejercicio del poder impositivo por su legítimo titular; reducir la actividad recaudatoria desplegada por la Administración, al percibo de los créditos del ente público, fundamentados en normas legales de Derecho Tributario sustantivo; procurar el justo reparto de la carga fiscal, con eliminación de cualquier otra fórmula que al tiempo de individualizar los débitos, abran las vías hacia una distribución no equitativa del tributo (29).

Estas funciones, podemos enunciarlas del siguiente modo:

1º) Establecimiento por la ley -ley derivada del órgano político representativo titular del poder legislativo- de una determinada regulación. 2º) Sometimiento de la Administración a lo preceptuado en esa ley. De estas dos premisas se derivan respectivamente 1º.- las materias que deben ser reguladas por ley: principio de reserva de la ley y 2º.- delegaciones o autorizaciones legislativas, por las cuales la Administración se someterá, en definitiva, a lo regulado por ella misma.

La ley, en el campo tributario, es la fuente principal de producción del derecho. Las causas que A.D. Giannini da para justificar la exigencia de que sea establecido legalmente todo lo referente a la imposición y recaudación son dos. (30). En primer lugar, porque el tributo implica una limitación a la libertad y a la propiedad individual; en segundo lugar, por encontrarse expresamente sancionado en los actos constitucionales por su tradicional importancia política. Creemos que ambas justificaciones son lo suficientemente expresivas de la tesis que estamos manteniendo para no ser necesario

alargarnos más en ello . No obstante, el autor citado, parte de unas premisas de liberalismo político para hacer la primera de las dos — afirmaciones, la de que el tributo impone limitaciones a la propie— dad individual. Nosotros no adoptamos este enfoque en el análisis de esta causa, sino el de que la limitación de la propiedad es un efec— to extrajurídico; está situado en la esfera económica y sin embargo, íntimamente ligada al derecho y condicionante de su regulación posi— tiva por la segunda de las causas: la transcendencia política del — constitucionalismo, vía por la cual el principio de legalidad llega— al vértice superior de la jerarquía de las normas.

Al encontrarnos ante estas distintas manifestaciones y — fundamentos que el principio de legalidad tiene, podemos concluir — que las dos facetas esenciales a través de las cuales podemos ver la quiebra de este principio son las materias reservadas a la ley y las autorizaciones y delegaciones legislativas. En estos dos puntos es — en donde la tensión entre legislativo y ejecutivo se encuentra mas — comprometida, cediendo en favor del ejecutivo.

2.- Quiebra en la gestación de la LRT-1957.

La LRT-1957, la normativa que la desarrolló, e incluso — la LGT de 1963, que convirtió en "general" alguno de los preceptos e instituciones de aquélla, coadyuvaron profundamente a acentuar las — dos facetas señaladas como puntos clave de la quiebra del principio de legalidad.

Antes de entrar en la LRT 1957, debemos sin embargo, re— ferirnos a la misma gestación de esta ley. En este proceso ya encon— tramos manifestaciones suficientemente elocuentes respecto a lo que luego la regulación de dicha ley iba a imponer.

La LRT 1957 es en su título exacto "ley por la que se — aprueban los presupuestos generales del Estado para el bienio económico 1958-1959 y reformas tributarias". Como es claro y evidente, la ley es una ley de Presupuestos a la cual se le añadió un Tit. II de "modificaciones del Sistema Fiscal". Por lo tanto lo que tendremos — que averiguar es, si como tal ley de Presupuestos se sometió a las — normas que en la Ley de Administración y Contabilidad se contiene para su elaboración y aprobación.

El primer paso fue la O. Ministerial de 30 de marzo de — 1957, en la que se contenía las normas para la confección del Presupuesto. De su contenido podemos destacar el mandato que se hacía a — los Departamentos Ministeriales de conservar en la redacción de los anteproyectos la "actual distribución de los créditos" (nº 2) y de — enviar dichos anteproyectos al Ministerio de Hacienda antes del día 15 de mayo (nº 8). Estableció también esta Orden, la prohibición de crear tributos, exacciones, tasas, derechos, arbitrios y demás gravámenes tanto por los Organismos autónomos (nº 13) como por las Diputaciones y Ayuntamientos (nº 14). Ante estas normales prohibiciones y mandatos no es de extrañar que algún autor señalase, respecto al momento en que se da esta orden, el que todavía no se había concebido — la reforma.

Como hemos dicho, la LRT 1957 debía de estar sometida a las normas que la LACHP de 1911 establece para las leyes presupuestarias. El art. 34 de esta ley establece que el Presupuesto General — del Estado se formará y presentará a las Cortes antes de primero de julio del año que corresponda confeccionarlo. Esta norma, sin previa derogación, no fué cumplida y hasta el 20 de noviembre del mismo año

no se aprobó su publicación en el B.O. de las Cortes. El incumplimiento de este plazo es el primer eslabón de incongruencias jurídicas debidas al abandono del principio de la jerarquía de las normas.

En esta situación aparece la O.M. de 26 de julio de 1957 que configura una nueva estructura presupuestaria y cuya motivación nos da razón de ser del cambio de orientación y demuestra estar en presencia de la Reforma Tributaria. El deseo de una futura Contabilidad Nacional hace modificar la estructura del Presupuesto; se sale al paso del equívoco que pudiera surgir al diferenciar los ingresos y gastos en corrientes y de capital, afirmando que no se pretende -- que los gastos corrientes se financien con ingresos corrientes y los gastos de capital con ingresos de capital; la Administración manifestó el "deseo por evolución, es decir, sin establecer modificaciones que pudieran suponer verdadero trastorno en el actual sistema de clasificación tributaria, al que todos los administradores de fondos de la Nación están acostumbrados". La O.M. que comentamos no hace referencia alguna a la incompatibilidad de los regulado por ella con la LACHP ni al plazo ya incumplido de presentación de los Presupuestos a las Cortes el 1 de julio. De todos modos, tal mención no hubiese -- tenido "capacidad" para derogar la LACHP. Así, pues, a raíz de esta O.M. quedan inaplicadas por decisión de la Administración (no se puede hablar de derogación en sentido técnico) los arts. 34,35, (estructura del Presupuesto de gastos) y 36 (estructura del presupuesto de ingresos) de la LACHP.

Finalmente, el Decreto-Ley de 8 de noviembre del mismo -- año pretende venir a subsanar, con su valor formal de ley, las incon

gruencias jurídicas anteriores y a amparar nuevas derogaciones temporales. Los obstáculos -se dice en su preámbulo- que para la Hacienda del Estado y para la Economía del país se seguirían "si no se concediese, al menos temporalmente, una mayor agilidad en los preceptos legales en vigor" es lo que justificó, tanto el contenido del D-L -- (es decir, las suspensiones que su art. 1º establecía para los arts. 36, 37 y 41 de la LACHP) cuanto la consideración de la urgencia para adoptar dicha forma normativa. El D-L al ser considerado por nuestra jerarquía de normas con valor formal de ley, podía variar los preceptos de la LACHP (32). El contenido de la variación fué suspender tres preceptos de dicha ley: el 36, sobre estructura del presupuesto de ingresos; el 37, en su último inciso, que prohibía dictar leyes nuevas o modificar las vigentes por medio de preceptos contenidos en el articulado de una Ley de Presupuestos; y el 41, último párrafo, que prohibía las anticipaciones de fondos y las transferencias entre capítulos, artículos y conceptos del Presupuestos. Pero tenemos que -- ver, desde el ángulo que aquí hemos adoptado, lo que supone la suspensión de este mandato y de estas dos prohibiciones contenidas en el Decreto-Ley:

1º.- La suspensión del art. 36 suponía subsanar la impropia derogación de este artículo por la Orden Ministerial de 26 de julio.

2º.- La suspensión de los arts. 37 y 41 "ex novo", en el sentido de que sobre las dos prohibiciones en ellos contenidas, nada se había dicho en la O.M. de 26 de julio.

3º.- Dejar en la incongruencia normativa a la derogación tácita por incumplimiento del plazo del art. 34, y la derogación impropia del art. 35 por la O.M. de - Julio que no se ve subsanada (33).

3.- Quiebra en la LRT 1957 en cuanto se da un profundo fortalecimiento de la acción administrativa.-

Al hilo del principio de legalidad hemos analizado las - tensiones que entre los titulares de los poderes legislativos y ejecutivos de la comunidad se dan en su seno y la plasmación positiva a que llevan según se incline la balanza normativa en uno u otro sentido

En el período de elaboración de la Reforma de 1957 se habla ya de "agilización", de utilidad en función de recaudaciones mayores y de elevaciones de la renta nacional. Estas mismas coordinadas las encontramos luego en la ley de Proyectos y reformas (34). No es de extrañar, por consiguiente, el que en el articulado de la misma, la acción administrativa sea la que vea robustecido su campo de actuación en mayor medida.

A este respecto nos parecen muy acertadas las reflexiones que el profesor VILLAR PALASI hace siguiendo ideas expuestas — por FLORES DE LEMUS en 1913. Tres son las consideraciones que del citado autor recogemos (35).

En primer lugar, el que "la constitución de un organismo administrativo fuerte es la condición previa de toda reforma honda -

del viejo sistema de nuestras contribuciones. En general, la instrumentación del organismo administrativo es muchísimo más difícil que la del régimen material de los impuestos".

En segundo lugar, el profesor VILLAR PALASI afirma que -- "el problema aboca a dos vertientes: fortalecimiento de la Administración ante el súbdito contribuyente, con acercamiento de aquélla a éste, y coordinación interna de la Administración. No es un mero problema de gestión externa administrativa, sino también, y quizás primordialmente, una cuestión de "innere verwaltung", de Administración interna. Es, en definitiva, un puro problema de eficacia administrativa y de racionalización de técnica fiscal".

En tercer lugar, no olvida el cita autor que "al mismo -- tiempo precisa dotar a la Administración ejecutora de los tributos -- de un fuerte poder, con facultad para establecer a los defraudadores de los impuestos, penas mucho más fuertes que las actualmente existentes (36).

De estas reflexiones sacamos unas interesantes consecuencias:

- 1º.- Ante la necesidad de una reforma fiscal la condición previa es la existencia de un organismo administrativo fuerte.
- 2º.- La fortaleza del organismo administrativo tiene -- dos manifestaciones: externa a la Administración, -- en la relación con los contribuyentes; interna en -- su intrínseca coordinación.
- 3º.- La función del poder que se da a la Administración

se desarrolla en sus relaciones externas con los --
contribuyentes y en el punto concreto de la defrau-
dación.

4º.- La manifestación interna de la fortaleza del orga--
nismo administrativo depende de la existència de --
criterios de racionalización, no siendo lógicamente
esencial la adjudicación de poder.

Es una creencia muy extendida y por desgracia profunda--
mente asimilada, el que la eficacia administrativa depende del grado
de poder con que cuenta la Administración. Y, sin embargo, se olvida--
el que la eficacia de un organismo depende en mucha mayor medida de
su propia estructura interna. Para una actuación "agil" (expresión -
tan repetida en nuestras normas) no es esencial dar mayor poder al su-
jeto actuante, sino que él mismo tiene la agilidad en su organiza--
ción.

Al referirnos, en apartados anteriores, a la preferencia
del legislador por las evaluaciones globales para conseguir los obje-
tivos de la Reforma fiscal de 1957, hablábamos de que la "eficacia"-
perseguida al abandonar los sistema de determinación directa de las
bases -lo cual supone el abandono por parte de la Administración de
su tarea fundamental de fiscalización- se debía en gran parte a la -
ineficacia de la administración misma. Lo que ocurre es que la Admi-
nistración quiere suplir su ineficacia interna mediante la adquisi--
ción de mayor poder, en este caso el poder legislativo. Aunque arbi--
trando un sistema intermedio para que no fuese tan ostensible dicha-
absorción del poder del legislador asumiendo esta función las juntas
mixtas (37). Y este es el sentido que damos al epígrafe presente --

cuando afirmamos que con la LRT 1957 quiebra el principio de legalidad por el fortalecimiento que alcanzó la acción administrativa.

El robustecimiento de la posición que la Administración encuentra en el campo del Derecho Tributario Formal, en el cual se desenvuelve, tiene una clara confirmación en los distintos preceptos de la LRT 1957 de los cuales podemos enumerar como mas expresivos:

- presunciones "iuris et de iure" de los art. 53, 87 y 124 d).
- presunciones "iuris tantum" de los art. 41 párrafo último, 58 y 87.
- preceptos que amplían facultades de los jurados fiscales, art. 68 y 91.
- autorizaciones para realizar revisiones y contrainspecciones arts. 90 y 116.

Pero lo más sobresaliente en cuento al fortalecimiento de la Administración y quiebra del principio de legalidad son las cuarenta y tres delegaciones del órgano legislativo al ejecutivo que la ley establece (38). Estas delegaciones en materias extrictas del del ámbito del Derecho Tributario material, producen naturalmente, el fenómeno de existir normas de rango inferior a la ley que la sustituyen y la consecuencia es el perjuicio que a la existencia del Estado de Derecho se hace, al no guardarse el principio de jerarquía de las normas. En definitiva, se da el proceso de "deslegalización del Derecho Tributario".

4.- Quiebra en el establecimiento de los elementos del tributo.-

Si la LRT 1957 en su gestación es ya un presagio de que desgraciadamente no nos hemos visto libres al entrar en contacto con su aspecto formal, el principio de legalidad se convierte en mero recuerdo cuando comprobamos la realidad de lo que con acertada y dolorida frase calificada Sainz de Bujanda como "adios a la ley" (39).

Ahora bien, de lo que debemos partir es de considerar en qué punto de la dinámica del tributo sé sitúan las evaluaciones globales para ver lo que representan respecto al principio de legalidad. Este tema, que en apartados posteriores será desarrollado con mayor detenimiento y en presencia del mayor número de implicaciones que su pone, puede ser enunciado, a los efectos que aquí nos interesan, diciendo que las evaluaciones globales como método objetivo de determinación de bases imponibles pertenecen al campo formal del Derecho — tributario participando igualmente de su aspecto material.

El principio de legalidad está directamente vinculado al contenido del Derecho tributario material o sustantivo, es decir, de aquel que afecta de un modo inmediato a las relaciones obligacionales surgidas por razón de aplicarse una norma tributaria. En la LGT. nos encontramos que su art. 10 párrafo a) establece los elementos directamente determinantes de la cuantía de la deuda tributaria que deben en todo caso, someterse al principio de reserva de ley.

La enumeración que dicho artículo hace, es méramente — ejemplificadora y la determinación del hecho imponible, sujeto pasivo, base y tipo de gravámen son conceptos que como mínimo deben es—

tar configurados por ley, ya que a continuación se dice en este mismo artículo, "... y de todos los demás elementos...". Es claro, por lo tanto, que este artículo de la LGT no es excluyente de otras materias reserva de ley y en un punto, nos es particularmente interesante a nosotros. En esta enunciación de carácter general (40) no han sido incluidas como elemento directamente determinante de la cuantía de la deuda tributaria las distintas formas de determinar las bases imponibles. Sin embargo, en los arts. 48, 49 y 50 de la misma ley, sí encontramos una referencia a ello.

En el primero de estos preceptos (art. 48 LGT) se establece que para la estimación directa se servirán de las declaraciones o documentos presentados. En este supuesto de la estimación directa no es de extrañar que no se haga referencia al sometimiento al principio de legalidad, puesto que las declaraciones o documentos presentados por los contribuyentes, son simples vehículos de los elementos enunciados en el art. 10 LGT y por lo tanto no necesitan sino de una reglamentación administrativa que esté en presencia, de no contradecir y sí de facilitar la manifestación exacta de aquéllos elementos.

El segundo precepto (art. 49 LGT) nos atañe específicamente respecto al contenido de nuestra exposición y en él sí encontramos una referencia explícita del sometimiento al principio de legalidad ya que establece que en las estimaciones objetivas se servirán de los signos índices o módulos previstos en la ley propia de cada tributo. Aquí, este "servirse" no nos conduce a un elemento permanentemente instrumental, como en el caso anterior de las declaraciones o documentos, sino que el mismo instrumento está lleno de contenido, -

hasta tal punto que, como hemos de ver, él es el único contenido que lleva a la determinación de la cuantía de la deuda tributaria. Habría que distinguir, evidentemente, aquéllos atributos en que los signos, índices o módulos estén efectivamente previstos en la ley que los regula, con lo cual el sistema de estimación objetiva de las bases desde este punto de vista del principio de legalidad, no encontrará ruptura, de aquellos otros tributos cuyos índices, módulos o signos no estén previstos ~~—siempre taxativamente—~~ por su ley reguladora, en cuyo caso sí hay una quiebra de los sistemas objetivos desde esta perspectiva que estamos analizando.

Por último, el tercer precepto (art. 50 LGT) que en cuanto a los métodos de determinación de bases imponible debemos conocer, plantea una desvinculación mayor a la anterior respecto a la ligazón legal que debe de existir entre los elementos del tributo y su forma de determinarlos. Estamos en el caso de estimación por jurados al que, por ser subsidiario de los dos anteriormente expuestos, no podemos dejar de referirnos aunque su estudio más profundo lo hagamos en apartados posteriores. En este supuesto, el instrumento que la LGT presenta para determinar las bases es la "apreciación en conciencia". El jurado tributario no se hace ejecutor de una norma que tiene que estar sometida a la ley, ni tampoco se hace intérprete de esa ley, si existiese; el jurado se hace autor de ella.

Es evidente, por lo dicho, la afirmación hecha en las "Notas de Derecho Financiero" respecto a que "el principio de legalidad ha de cubrir, por su propia esencia, todo el aspecto sustancial del tributo, pero no, en cambio los aspectos formales, ya que el des ((NOTA. Por error mecanográfico nos hemos saltado cinco número en la paginación)).

pliegue de estos últimos no altera ~~-no debe alterar-~~ lo que cada tributo es" (41). Con razón dice Berlini que una vez reconocido el principio de reserva de ley para el establecimiento del tributo, la duda grave se plantea sobre cuál debe ser el contenido mínimo de la ley -constitutiva de dicho tributo (42). El principio de legalidad queda circunscrito así al campo del Derecho tributario material, pero —ello, siempre que la materialidad de ese Derecho no dependa de la -esfera formal. En los artículos de la LGT que hemos visto, se hace referencia a la exigencia de legalidad en el caso de las estimaciones objetivas para salvar, desde del punto de vista de este principio, su insuficiencia fundamentadora. Pero deja de hacerse referencia en dos ocasiones: primero en las estimaciones objetivas en las que los signos, índices o módulos no sean establecidos por la ley;— y segundo, en el caso de las estimaciones subsidiarias por jurados.

De todo este breve recorrido sacamos dos consecuencias que podríamos denominar "de trámite" puesto que nos conducen a poder seguir nuestros razonamientos. En primer lugar, los modos de determinar las bases imponibles, actividad típica de los órganos administrativos regidos por normas reglamentarias, tienen una importante relevancia respecto a los elementos y configuración del tributo ("a lo que cada tributo es") a la cual "no debe alterar" como muy sospechosamente señalan las NOTAS, pero que de hecho -y aún más, de derecho- sí se ven alterados por esos distintos sistemas. En segundo lugar, -tres son los contenidos de las normas que nos llevan a pasar del mundo normativo al mundo práctico: a) la norma que contiene la definición de hecho imponible, cuyo concepto, haciendo una pequeña reforma al art. 28 de la LGT podemos señalar como el presupuesto de naturale

za jurídica previsto en la norma y cuya realización origina la obligación tributaria. b) la norma que define la base imponible de modo genérico como la magnitud legal del hecho imponible en su aspecto material-objetivo. c) la norma que contiene los modos de concreción o de determinación de esa base abstracta (que, como decimos, recoge únicamente el aspecto material-objetivo) cuando se conjuga con el elemento subjetivo del hecho imponible. En este sentido puede afirmar Sainz de Bujanda que los métodos de determinación de la base imponible, son el "instrumento técnico que hace posible el tránsito de la base normativa a la base fáctica" (43). Es de hacer notar como en esta enumeración lógicamente ordenada de normas, se ve con claridad-suficiente el ciclo que partiendo de la realidad fáctica, extrajurídica, vuelve a ella, y con ello la misión que el Derecho cumple, situando en el polo contrario de esa circunferencia. Esta es una demostración, creemos que palpable, de todo lo que en el apartado destinado a cuestiones metodológicas respecto al proceso de validez jurídica, hemos expuesto en un plano abstracto. La caracterización del método de determinación como "instrumento técnico" nos dá sentido pleno de su carácter adjetivo; pero no podemos olvidar que la función de ese instrumento es tan delicada, que puede hacer pasar a base fáctica una cosa distinta de la base normativa y ello incluso por imperativo de la misma ley.

Sería del máximo interés hacer un breve esbozo de las vinculaciones que entre los distintos tipos de normas enunciadas existen para percatarnos de si se dá o no válida y efectivamente, el círculo completo: mundo fáctico (prejurídico) -Derecho (valoración en presencia de principios jurídicos)- mundo fáctico (metajurídico, legal, justo, seguro). No podemos adentrarnos en ello aunque es nues

tra convicción el que es en este mecanismo en donde el Derecho encuentra su justificación. El punto de vinculación del hecho imponible con la base imponible está en la decisión del legislador. El legislador es el que define la magnitud en que consiste la base imponible y, por lo tanto, de él depende la vinculación de uno a otro. Si efectivamente considera como base el hecho imponible en su aspecto objetivo (44) la vinculación se guarda. Pero si no considera el hecho, la vinculación se rompe y se tendrá que considerar como base otra magnitud distinta a la legal del elemento objetivo del hecho imponible (45). Estos esquemas, válidos para los tributos variables, no pueden trasladarse a los tributos de cuota fija, en los cuales la base no existe (46).

Las dos consecuencias que líneas mas arriba denominábamos de "trámite" nos dan pie ahora para considerar la influencia que las normas que establecen sistemas de determinación de bases tienen respecto a la naturaleza, al ser del tributo, a sus elementos y a su configuración integral por cuanto estas normas dan a los sistemas de determinación de bases una función que va más allá de ser un "instrumento puramente técnico" y por lo tanto perteneciente al campo formal, adentrando en la determinación del tributo en su aspecto sustancial-legislativo.

En principio, esta instrumentalidad mediata de los métodos de determinación de bases se centra en la función de medición de la base imponible recogida (la vinculación) del aspecto material-objetivo del hecho imponible. La medición, como procedimiento, tiene un objeto, que debe ser medido, y produce un resultado. El objeto de la -

medición, por lo dicho, no puede ser otro que los elementos de la --
"base normativa"; y el resultado es la "base fáctica". Si antes vi--
mos la vinculación entre hecho imponible y base normativa, nos encon
tramos que al hacer pasar ésta a una base fáctica concreta para un --
sujeto por medio de los distintos procedimientos que la ley prevé, es
ta vinculación sufre la ruptura, desde del punto de vista de la lega
lidad, en el caso de las evaluaciones globales. Dejando a un lado --
de momento las estimaciones por jurados, la estimación directa no --
ofrece problemas por razones de todos conocidas. En cuanto a las es-
timaciones objetivas, es necesario sin embargo, hacer una distinción
que ya apuntamos anteriormente. La estimación objetiva cuyos módulos
o índices estén previstos por una ley no supone desvinculación algu-
na entre ambas bases -la normativa y la fáctica- puesto que en defi-
nitiva es en la ley en la que encontramos los elementos de construc-
ción del tributo. Por el contrario, si estos índices o signos no es-
tán contenidos en una ley sino que derivan de otra fuente, la desvin-
culación es obvia respecto a este principio que estamos contemplando.
Así, pues, ante un tributo en el que el legislador y en una ley, es-
tablezca que su sistema de determinación de bases es el objetivo y --
esos datos objetivos estén también estrictamente determinados por le
gislador y en la ley, no podemos formular reparo alguno. Ante otro --
tributo para el cual el legislador señala un sistema objetivo de de-
terminación de sus bases fácticas y los datos objetivos no se encuen
tran en una ley sino que derivan de otro lugar, sí hay desvincula-
ción. Y este es el caso de las evaluaciones globales, en las cuales-
los datos objetivos derivan de estudios económicos elaborados por --
las juntas mixtas.

Una cosa que habría que hacer notar respecto a las rela-

ciones entre hecho imponible, base normativa, y base fáctica y — procedimientos técnicos para pasar de una a otra, es que hecho imponible, es el mismo para todos los sujetos (salvando siempre, claro — está, las exenciones tanto objetivas como subjetivas que puedan existir), y que únicamente una vez rebasada esta cota, el tributo puede — tomar diversos derroteros según sea el procedimiento adoptado. Lo — cual dará lugar a bases diversas. Compárense los siguientes preceptos del impuesto industrial en su cuota por beneficios (47).

- a) Hecho imponible: el ejercicio por personas físicas de cualquier actividad sujeta a gravámen en la cuota de licencia y cuya finalidad consista en la obtención de beneficios (art. 22. 1 en el Capítulo II: el hecho imponible).
- b) Base imponible: está constituida por los rendimientos ciertos o estimados de cada actividad sujeta a tributación y obtenidos en el período de imposición (art. 28 en el Cap. II: la Base Imponible).
- c) Capítulo VI: Regímenes aplicables para la determinación de la base imponible:
 - Sección segunda, estimación directa: se deducirán — de la contabilidad del contribuyente llevada en forma reglamentaria (art. 37,1).
 - Sección tercera, estimación objetiva: se realizará — por el sistema de evaluación global para cada una — de las actividades sometidas a gravámen, mediante — los oportunos estudios económicos (art. 38,1)

Es obvia la demostración de lo dicho. El hecho imponible

el es mismo para ambos sistemas de determinación. La Base, al estar constituida por rendimientos ciertos, nos envía a la contabilidad y al serlo por los rendimientos estimados nos podría remitir a una - lista de índices y sin embargo lo hace a unos estudios económicos.- En esta remisión al procedimiento en donde el hilo conductor, -- que en nuestro análisis actual es la legalidad, se ve cortado y el tributo desde este momento lleva unos derroteros distintos.

El objeto de la medición es uno (los beneficios obteni- dos) y no puede ser más que este por imperativo de la misma norma. El resultado de la medición, sin embargo, no siempre será el mismo. Dependerá de lo que el "instrumento técnico" haya hecho con el obje- to.

Si las evaluaciones globales repercuten de tal modo en en principio de legalidad por el uso de los índices y módulos derivados de unos "estudios económicos" con el fin de obtener el resultado de determinar la base fáctica, no podemos dejar de señalar, aunque pos- teriormente volvamos sobre ello, que ese resultado de la medición -- por medio de los datos objetivos se desenvuelve en un doble resulta- do: primero, la configuración de la base fáctica global, lo cual no es más que la mitad del camino a recorrer (la base para un grupo de contribuyentes como tal grupo). Segundo, esa base global necesita -- de un nuevo tratamiento por los "índices básicos" y los "índices de corrección" para llegar al resultado final, que es el establecimien- to de una base fáctica individual para cada uno de los miembros del grupo.

Al final de nuestro recorrido guiados por el principio de legalidad a través de la ruptura de la esencia legal del tributo-

y de las repercusiones que esa ruptura tiene en el sistema no queremos hacer apología alguna sobre el valor de la Ley ni volver sobre su misión y significado. El que -como se ha dicho- "la gran reforma tributaria no necesita ser publicada en el Boletín Oficial del Estado" (48), nos parece una afirmación excesivamente grave si la enjuiciamos en toda su posible profundidad. Recordemos con Sáinz de Bujanda una vez más, que en la ley cristalizan los sistemas fiscales, — tras una elaboración cuidadosa, al menos, infinitamente más cuidadosa que la que permite el puro decisionismo administrativo (49).

b) Principio de capacidad contributiva.-

1.- ENUNCIACION.-

Al enfrentarnos con el estudio del principio de capacidad contributiva y su realización o no en las evaluaciones globales, Por un lado nos anima el tener la idea muy clara sobre la importancia del principio, ya que, con Cortés Domínguez, nos "parece obvio que el Derecho Tributario no tiene más enfoque posible, no tiene criterios ni guía más adecuados que el que brinda el principio de justicia de los tributos. Podemos decir que el principio de capacidad contributiva es la verdadera estrella polar del tributarista" (50). Pero junto a ese ánimo, nos desaliente la formulación que del principio debemos hacer, puesto que a tal importancia corresponde una complejidad de problemas difíciles de analizar y relacionar.

Esa complejidad queda demostrada nada más recorrer algunas de las distintas formulaciones que se han hecho sobre lo que la capacidad contributiva representa. Para el maestro Giannini, es un concepto "parajurídico" que por lo tanto no tiene que conectarse con

el fenómeno jurídico del impuesto. Este únicamente encuentra su fundamento en la sujeción de los particulares al poder financiero del Estado y es este exclusivo fundamento el que le da carácter jurídico. Una posición tan extrajudicialmente formalista en donde la igualdad del binomio Estado y Derecho del normativismo, está basada toda la construcción, no nos puede satisfacer. Es una idea que nos conduce en muchas de las consideraciones de esta Tesis, el que al Derecho Tributario le ha faltado "sentido jurídico", sobre todo, en el momento de su nacimiento, y que es tarea urgente dárselo, so pena de que perezca. Giannini plantea la alternativa en unos términos que no nos parecen justos. La fundamentación del impuesto, o se encuentra en el poder del Estado o tiene que buscarse en la ciencia de la Hacienda. Así las cosas, no es de extrañar que niegue a los requisitos exigidos por ésta — como el de igualdad, el de proporcionalidad, el de — certeza, el de comodidad, el de economicidad y el de elasticidad —, — significación alguna en el estudio del ordenamiento jurídico, ya que el carácter jurídico de impuestos no podría negarse ni al — más inicuo y antieconómico de los tributos con tal de que estuviera fundado en la potestad de imperio del Estado" (51). Por otro lado, fundado en este mero formalismo, falta de contenido sustancial, podemos entender el que Giannini interprete el mandato constitucional de que todos contribuyan a los fondos públicos con arreglo a su capacidad contributiva, no como una norma obligatorio, sino tan sólo como una exigencia política. Y como tal, no puede representar un límite material para el poder legislativo (52). Desde el campo de la ciencia económico-financiera y ante lo difícil que resulta buscar principio de repartición de los impuestos Gangemi (53) se pregunta "¿Puede concluirse, en razón a cuanto hemos afirmado, que cada distribución de los costes de los servicios públicos indivisibles — fundada "sic et simpliciter" sobre la potestad del imperio del Estado?"

Tomando esta última idea, podemos ver cuál es el pensamiento de Jarach. El profesor argentino, que no habla de capacidad contributiva, sino de igualdad, reconoce que este principio sí es un límite para el poder legislativo. El parte de un cierto excepticismo ante la dificultad y vaguedad que supone el definir lo que se entiende por igualdad. De todos modos, el significado que le concede es doble: "no simplemente igualdad ante la ley; que la ley se aplica de igual manera a todo el mundo" sino también "que tiene que respetar las igualdades en materia de cargas tributarias" (54). De estas consideraciones que el profesor Jarach hace, se derivan consecuencias importantes por él mismo señaladas. En primer lugar, si la igualdad supone límite al legislador, quiere decir que el mandato constitucional es una norma perfecta imperativa que obliga al legislador a un comportamiento determinado que de no darse, origina la actuación del poder judicial para la anulación de la ley que haya infringido el principio. En segundo lugar, ¿en donde encuentra la carga tributaria el criterio material de igualdad?. Se dirige nuestro autor a la ciencia de las Finanzas y no halla en ella el "criterio objetivo" para la interpretación del principio de igualdad constitucional, ya que el "impuesto igual" sería sinónimo de "impuesto óptimo". Nos parece que Jarach se mueve siempre en torno a una igualdad matemática que inevitablemente —no es de extrañar— le lleva el escepticismo. Con ello no podríamos considerar el principio como principio de equidad, ya que este, al aplicar el Derecho *dá*, siguiendo conceptos de Radbruch, un tratamiento igual a los iguales, pero desigual al anterior para los que sean desiguales. Sin embargo, al no encontrar ese "criterio objetivo", la solución que él propone se acerca bastante a una solución de equidad: son los jueces los que atribuyen significado al principio de igualdad.

Estas dos posiciones, a pesar de sus diferencias sustanciales, se mueven a base de unos mismos elementos. Ambas se dirigen a las ciencias extrajurídicas para encontrar explicación a la capacidad contributiva y ambas vuelven desazonadas de ella, encaminando -- sus soluciones por distintas vertientes, Giannini a la ley; Jarach -- al juez.

Otros es el panorama al contemplar las posiciones de Berlini y Vanovi sobre el significado y contenido del principio de capacidad contributiva. Para el primero, es la capacidad contributiva -- del súbdito lo que faculta al poder legislativo a establecer los tributos. Este principio es el cedazo que revela la existencia de hechos económicos o situaciones capaces de ser gravadas. Y ello tan es así, que el profesor de Roma reconoce como "seguramente admisible" -- el recurso ante la Corte Constitucional, cuando el Parlamento establezca un tributo que vaya contra este principio, y la ley en que se haya conculcado deberá ser declarada ilegítima (55). Es clara la contraposición entre Giannini y Berliri, ante el mismo problema y la interpretación del mismo precepto constitucional italiano (art. 53 de la Constitución de la República). No son ya niveles de legalidad estatal los que entran en juego, sino de legitimidad conforme a Derecho-justicia y no a un mero principio legalista de legalidad.

La capacidad contributiva es un concepto perteneciente -- al mundo jurídico y cuya fundamental misión es servir de puente entre el Derecho y el mundo extrajurídico. Este puente va desde la realidad fáctica hasta el presupuesto de hecho del tributo, la cual se ve así, "normalizada". El legislador acoge como hecho imponible un -- hecho o una situación económica que sea índice de capacidad contribu

tiva; pero cuando acoge una situación jurídica, lo hace como "índice de un índice", al decir de Vanoni (56). La alternativa de elegir una u otra, depende de la mayor certeza en la identificación del presupuesto de hecho. Pero esta seguridad, afirma igualmente Vanoni, no depende única y exclusivamente de elegir un "índice" o un "índice de un índice" sino también, lo cual es de suma importancia para lo que nosotros vamos a ver a continuación, de los instrumentos con que se cuenta para la liquidación (determinación de la base, etc). Es cierto, como continúa pensando Vanoni, que el estudio y conocimiento de la política y de la economía financiera, esto es, del objeto del tributo, pueden servir al intérprete de la ley en caso de duda; y si — ello es así, la razón no puede ser otra que la de que el legislador haya ido hasta esta esfera extrajurídica en un momento anterior, en el de la elaboración de la ley y la creación de los hechos imponibles susceptibles, al darse en un caso concreto, de hacer nacer una obligación tributaria. Y si ha ido hasta esta realidad y no hasta otra, — es por el principio de capacidad contributiva que se ha visto revelado precisamente en este hecho o en esta situación. En definitiva, — y aceptando la expresión vulgar, pero en este caso, muy acertada, — porque era justo que se gravase.

No vamos a repetir aquí lo que en la parte metodológica de la tesis digimos ya sobre los dos cofactores (ideal-real) en tensión, que se conjugaban en el proceso de validez de la norma, ni a — cómo el factor ideal de justicia se encuentra encarnado en esa realidad extrajurídica o extratributaria exigiendo al legislador —según — la conciencia de la comunidad política de cada momento o la conciencia de los rectores de esa comunidad— que los haga pasar a la esfera de estricta normatividad del Derecho.

Llegamos así a otro punto interesante e íntimamente unido a lo anterior. Cuando la norma tributaria -dice Cortés Domínguez- la dicta la clase dominante y en su elaboración no cuenta la clase dominada, se producen sistemas tributarios que no respetan el principio de capacidad económica. Y a continuación añade que los límites materiales del legislador tributario no son propiamente jurídicos sino políticos. (57). Esta afirmación no puede llevar a confusión relacionándola con la posición anteriormente expuesta que adopta Giannini, ante el mandato constitucional de que todos contribuyan a las cargas públicas con arreglo a su capacidad contributiva y a la interpretación que hacíamos nosotros de que al ser este mandato una exigencia política, y no considerarlo Giannini requisito esencial del impuesto, no podía constituir un límite material para el legislador. Lo que a nuestro modo de ver pasa, es que Cortés Domínguez, está enfocando -- los límites que el legislador tiene, desde la perspectiva de la división de la sociedad en dos grupos claramente diferenciados (dominantes y dominados) al mismo tiempo que ve claramente, que el órgano -- que elabora la ley es el órgano de representación política de la comunidad (o de la parte de comunidad dominante), mientras que Giannini, reacio a la admisión del principio, tiene que admitir finalmente que el legislador deberá poner en práctica esta exigencia política -- al regular los diversos impuestos de modo que en su conjunto den realidad al postulado (58).

En un sentido paralelo tendríamos que analizar la teoría alemana de la relación tributaria como relación de poder, encabezada por Otto Mayer. Han sido muy diversas las interpretaciones que se le han dado a esta postura. Entre ellas, la opinión de Pérez de Ayala, señala que O. Mayer parece admitir que hay ciertos criterios--

superiores de justicia con arreglo a los cuales puede calificarse de justo o injusto el ejercicio del poder de crear tributos, y, en definitiva, las leyes de Derecho Tributario material (59). De todos modos, la alineación de MAYER en el lado de la ley formal, la creemos difícilmente superable por esta vía del ejercicio del poder de crear tributos, al igual que lo creemos difícil en la postura de Giannini.

2.- Penetración del principio a través de las distintas fases del tributo y su quiebra en el momento de determinar sus elementos.

El principio de capacidad contributiva para nosotros, ya lo hemos dichos, es la manifestación de la unión de los factores ideales y reales que fundamentan la validez de una norma como jurídica.- Insertado en el ámbito constitucional se convierte en el principio -jurídico-público básico entre los criterios de justicia distributiva en materia tributaria. Así, el sistema tributario se debe a la realización de la justicia distributiva, lo cual implica no sólo la proporcionalidad sino también la progresividad del sistema pues, como se ha dicho (60), dos son los aspectos de la equidad: "la primera exigencia es una distribución equitativa entre rentas altas y bajas, que hace referencia al grado de progresividad del sistema. La segunda es una carga igual para rentas iguales del mismo carácter genérico". Por lo tanto la proporcionalidad tiene un sentido horizontal de igualdad en cada una de las fuentes de renta, mientras que la progresiva es de sentido horizontal de desigualdad entre los distintos niveles de la misma.

Teniendo presente lo que en anteriores apartados expusimos sobre el principio, a nuestros efectos ahora hay que señalar la

distinción que tradicionalmente -ya se hable de capacidad contributiva (Giardina, Sáinz de Bujanda), tributaria (Giannini) o económica - (Cortés)- se hace entre la capacidad absoluta y la relativa (61). - Giardina es quien en el terreno jurídico ha centrado la distinción - (62) entre ambos enfoques del principio basándose en las distinciones hechas por la ciencia económica (63). La existencia de leyes tributarias que prevén hechos impositivos y establecen criterios para la determinación de la deuda tributaria en concreto, el "quantum", revelan la existencia en el marco jurídico de los conceptos de capacidad absoluta y relativa, respectivamente (64).

Como es sabido, la capacidad económica absoluta se refiere a la aptitud absoluta para concurrir a las cargas públicas y su vigencia se contra en el momento de la creación de la norma que establece los supuestos de hecho. La capacidad económica relativa, por otro lado, es la aptitud concreta de un sujeto para pagar una cantidad determinada, objeto de la deuda tributaria; su vigencia viene referida al momento de determinación de la cuantía de la cuota individual o, más concretamente, de los medios que llevan a su determinación.

Para el objeto de nuestro estudio es este segundo aspecto de la capacidad económica el que nos interesa. El principio de justicia de los tributos se concretiza no sólo en el momento de fundamentar el hecho imponible, sino también, y de manera trascendente, en el momento de determinar la cuota. Por elementos de determinación de la cuota podemos entender la elección de los métodos impositivos, aunque siguiendo el planteamiento de la ciencia económico-financiera, no podemos reducirlos a la elección entre una estructura proporcio-

nal o progresiva de los tipos impositivos (65). Por el contrario, — los métodos impositivos hacen referencia también a toda la serie de medidas técnicas con las cuales realizar el principio de justicia de los tributos, y de manera esencial a los sistemas de determinación — de uno de los elementos necesarios para llegar a la cuantía de la — deuda, es decir la base tributaria (66).

No olvidemos que las evaluaciones globales son, en primer lugar, un "instrumento técnico" (67) y como tal tendrán importancia respecto a que puedan concretizar o no la capacidad contributiva relativa de cada uno de los sujetos de la comunidad (68) pero además se da la circunstancia, ya apuntada al analizar el principio de legalidad, de que este instrumento técnico es tan peculiar, que participe en la formulación sustancial del tributo y por lo tanto, repercuta en el fundamento: lo elegido por el legislador, puede ser deselegido por una junta mixta.

La influencia y penetración de las evaluaciones globales, como instrumento técnico, en el terreno sustancial de la capacidad contributiva, tiene su estudio partiendo del esquema que en el apartado anterior hicimos refiriéndonos al principio de legalidad. Las vinculaciones que entre las tres clases de normas que sirven de vehículo para pasar del mundo fáctico al mundo normativo existía desde el punto de vista de la legalidad, también podemos verlas desde la perspectiva de la capacidad contributiva. Es lo cierto que si la vinculación no se diese, las afirmaciones constitucionales de que los españoles contribuirán al sostenimiento de las cargas públicas según su capacidad económica (art. 9. Fuero de los Españoles) o la de que todos los españoles tienen derecho a una equitativa distribución de las cargas fiscales (Principio IX de los del Movimiento Nacional), —

representarían un claro ejemplo de lo que en otro lugar denominamos "abismos jurídicos".

El legislador al elegir como imponible un determinado hecho de la esfera extratributaria y convertirlo en presupuesto mate—rial—objetivo del tributo, lo hace en función de una valoración de —justicia real o, lo que és igual, de la capacidad económica que aquel hecho revela. Es, por tanto, y sobre este punto ya nos hemos extendi—do anteriormente, la capacidad económica absoluta la que dá fundamento al establecimiento de un tributo. Y para que ello siga siendo—así a lo largo de la vida de la relación tributaria y hasta el momen—to de su extinción, es imprescindible igualmente el que el legisla—dor no olvide el motivo por el cual estableció el tributo, en todas—las restantes normas que elabore para su aplicación y su efectiva —realización. Así pues, la vinculación entre hecho imponible y base —imponible, es una necesidad mecánica para la virtualidad del principio. Y el legislador, al definir la base normativa con carácter abstracto, no puede definir legalmente otra cosa que no sea una magni—tud que coincida con el hecho imponible, de igual modo definido previamente. Centrado de este modo el problema, se ha podido decir que la conexión entre el principio de capacidad económica y la noción de base imponible, es una exigencia del ordenamiento positivo, en la medida en que la distribución de la carga fiscal con arreglo al princi—pio de capacidad, se erige en exigencia constitucional de justicia —tributaria (69).

La relación de la base imponible con el hecho imponi—ble, en función de la capacidad contributiva puede ser de otro tipo, además de los dos apuntados, es decir, la coincidencia de ambos con—

cepto o la no coincidencia. Ello ocurre al definir la base imponible en una magnitud distinta a la del presupuesto objetivo del hecho. Se trata de la no coincidencia, derivada de que la base imponible no recoge todo el aspecto material del hecho imponible. Pero ante el exámen de esta no coincidencia, tiene que entrar en consideración un — nuevo factor: la repercusión de las normas que contienen los modos — de determinación de las bases normativas. Con ello estamos ante la — segunda vinculación a considerar; es decir, la que se da entre la base abstracta determinada en la ley como magnitud del hecho imponible y la base fáctica medida para cada uno de los sujetos sometidos a — tributación.

Vamos a invertir los términos del análisis y comencemos por el resultado. Es cierto que en las estimaciones objetivas el resultado, la base fáctica medida, es irreal (70). Pero ello tendrá — que ser como consecuencia de uno de dos factores: o es la base imponible en sentido abstracto lo irreal, o es el método de determina—ción lo que nos conduce a ese resultado. Sin embargo, la irrealidad viene de ambos factores, pero de un modo distinto, según el tipo de estimación objetiva que consideremos.

Cuando la base imponible se remite a datos objetivos que estén previstos en una ley (71), el procedimiento de concreción de — la base imponible no tiene mayor transcendencia que limitarse a aplicar unos índices legalmente establecidos y, por lo tanto, la desvinculación que presenciamos es la que se dá directamente entre la base imponible y el hecho imponible, aunque es evidente que, como conse—cuencia de la mencionada desvinculación, ésta se trasladará a la relación entre base normativa y base fáctica.

“Por el contrario, cuando la base imponible se remite a datos objetivos que no están previstos en una ley, sino que derivan del interior del procedimiento de determinación de las bases (en juntas mixtas y por medio de estudios económicos), la ruptura tiene lugar en la desvinculación existente entre base normativa y base fáctica. Pero, y ello es de suma importancia, esta desvinculación que se da en el momento de la cóncreción de las bases a través de los indices, signos y módulos, tiene una repercusión no sólo “hacia adelante” (72), en el sentido de hacer irreal el resultado, sino también “hacia atrás” produciendo la desconexión de la base con el hecho imponible. (73)

Respecto a esta última consecuencia, la repercusión “hacia atrás”, hay que plantear una doble posibilidad para ver en qué caso existe dicha repercusión. Si tomamos el mismo ejemplo que en el apartado dedicado al principio de legalidad utilizamos (impuesto industrial, cuota por beneficios) recordaremos que el hecho imponible venía definido por la “obtención de beneficios” y la base imponible por los “rendimientos ciertos o estimados”. La vinculación o desvinculación entre estas dos normas y las que establecen los métodos de determinación de bases presenta dos posibilidades que dan lugar a -- consecuencias distintas respecto a la ruptura “hacia atrás” de la norma que define la base imponible con la norma que define el hecho imponible.

Las posibilidades son: a) considerar que el término “obtención de beneficios” definido como presupuesto objetivo del hecho imponible tiene un significado amplio e indeterminado. b) Considerar que este término tiene un contenido concreto y un significado equivalente a beneficio efectiva y realmente obtenido.

La distinta consecuencia de la evaluación como presunción del beneficio será, paralelamente: a) La evaluación global es una presunción que no afecta al hecho imponible sino que únicamente atañe a la cuantía de la base. En este sentido, como afirman las Notas de Derecho Financiero (74), se puede decir que "la presunción de que se ha alcanzado una renta, de que se ha obtenido un beneficio, hace referencia al importe de dicha renta, es decir a la base de imposición, pero no afecta a la estructura del presupuesto objetivo que consiste en la percepción de un beneficio". b) La evaluación global es una --presunción que afecta al hecho imponible haciendo surgir bases alternativas y paralelamente hechos alternativos.

En esta situación nos encontramos con que hay que decirse por una u otra posición respecto a lo que se entienda por "beneficio obtenido" en la definición legal del hecho imponible. Ciertamente pensamos que la definición del hecho imponible en cuanto "beneficio obtenido" únicamente se puede referir al beneficio real y cierto. Y ello por las siguientes razones:

1ª. La obtención de beneficios o el beneficio obtenido -- por un sujeto des de una cuantía o de otra, siendo -- imposible que dicho beneficio sea uno y otro al mismo tiempo. Aunque bien entendido que es cosa diferente que al determinar la base fáctica el resultado -- sea uno u otro según el método de determinación.

2ª. La jurisprudencia del TS y del TEAC es indicadora, -- por su misma fluctuación en este punto, de la desconexión existente entre hecho imponible y base imponible como consecuencia de la presunción en que se --

asienta el método de determinar dicha base (paso de la base normativa a la base fáctica). Así, nos encontramos con que dicha jurisprudencia distingue entre la finalidad del gravámen y la finalidad del método de concreción del gravámen. De tal modo que, respecto a lo primero, se dice en la STS de 18 de marzo de 1963 que "lo que la Administración ha pretendido gravar y grava son los beneficios totales realmente conseguidos", es decir los beneficios netos derivados de la actividad ejercida; más, respecto a lo segundo, se afirman cosas distintas según las ocasiones: en unas, que "las evaluaciones globales no -- tienen por finalidad calcular beneficios sino fijar bases impositivas" (STS de 22 de octubre de 1962 y RTEAC de -- 27 de mayo de 1960), en otras ocasiones, por el contrario, que "la base impositiva que estiman las juntas constituye una asignación de beneficios netos" (STS de 5 de marzo de 1968) y que "tienen el carácter de bases impositivas, es decir beneficio líquido o neto del negocio".

De tal manera que nuestros tribunales han parecido dudar sobre cuál era el auténtico fin de las juntas en relación con el fin del impuesto y que, finalmente, se han decidido por establecer una presunción al hacer coincidir la base fáctica con la base normativa y el hecho imponible. (75).

- 3ª. La última razón estriba en la comparación entre los métodos de determinación de la base. En estimación directa, por "obtención de beneficios" se entiende, a la hora de definir la base, los "rendimientos ciertos". Si, por el contrario, en la estimación objetiva asimilásemos la "ob

tención de beneficios" a "rendimientos estimados" nos -- encontraríamos ante la incongruencia de que lo justo sería lo anormal. Es, por tanto, el enfrentamiento entre -- los procedimientos de determinación, estimación directa o normal (contabilidad) y estimación objetiva o extraordinaria (índices), lo que nos proporciona un dato más para conocer el contenido del hecho imponible.

Es evidente que a los defensores de las evaluaciones globales no se les escapa esa desconexión. Y así, alguno de ellos (76) si bien admite que este procedimiento no ha llegado a las verdaderas bases impositivas, "a las obtenidas mediante su aplicación no se les -- puede objetar que no guardan ningún parecido con la realidad". Creemos que hemos hecho ya los razonamientos suficientes para demostrar -- que no se trata de las bases determinadas se parezcan o no a las reales, sino de que se guarden las vinculaciones entre los conceptos -- normativos expuestos para dar vigencia al mandato constitucional, no por su valor formal de norma fundamental, sino por su contenido real de justicia tributaria. En cuanto a la capacidad contributiva, los -- sistemas objetivos actúan más con los efectos de un explosivo que -- con los de una perforadora. Esta, únicamente repercute en la dirección puesta y sin perturbar su contorno. Aquél, por el contrario, -- destruye no sólo el lugar en donde es colocado sino que en virtud de su onda expansiva hace repercute en todo su alrededor.

El principio de capacidad contributiva opera en las normas tributarias según lo visto, de modo distinto a como lo hacía el -- principio de legalidad. La quiebra, desde el punto de vista de la le

galidad, se centraba exclusivamente en las evaluaciones globales como sistema objetivo de determinar las bases en virtud de datos creados por un organismo no legislativo. Ahora, la quiebra del principio de capacidad contributiva representa un campo más amplio puesto que en todos los casos de estimaciones objetivas se dá. El sistema de lo que hemos denominado "vinculaciones" es lo que nos ha servido de método para ver de qué forma se realiza cada uno de estos principios enunciados y hasta que nivel extienden su eficacia. Volveremos, contudo, sobre ello al estudiar las evaluaciones globales como sistemas objetivas que, junto a la nota de la colaboración social, perfilan su naturaleza jurídica.

3.- Objetivación y subjetivación del Tributo. La misión de los índices.-

Pero no termina aquí la influencia de la capacidad contributiva en la estructura del tributo a través de los métodos de determinación de las bases imponibles. Hay un punto que no querríamos dejar de tratar, aunque sea brévemente, por la transcendencia que en este orden de cosas tiene. Nos referimos a la objetivación subjetivación del impuesto como fin perseguido por el legislador y la incidencia del método de determinación en su consecución.

Si por subjetivación entendemos el fin que el legislador persigue, consistente en que los elementos de cuantificación que forman parte de la relación jurídica tributaria en orden a la determinación de la deuda, se acomoden a las circunstancias personales del contribuyente, la objetivación deberemos entenderla no tanto como la no-acomodación a esas circunstancias personales, cuanto a la depen

dencia que esos elementos de cuantificación tienen del aspecto material del hecho imponible (77).

Es evidente que desde una perspectiva y análisis jurídicos no puede indentificarse la distinción propuesta entre subjetivación y objetivación del impuesto con la clasificación de los impuestos en personales y reales respectivamente. Como afirma Sáinz de Buja (78) el proceso de objetivación o subjetivación del impuesto — se refiere a los elementos cuantitativos de la relación tributaria, — en tanto que la distinción de los impuestos en reales y personales, — afecta tan solo al presupuesto objetivo. Lo que nosotros tratamos de mostrar es, partiendo de esta clara distinción, de que forma pueden conjugarse ambas y hasta qué punto la primera distinción se interfiere con la segunda. Es cierto que en cuanto al "proceso de objetivación subjetivación" los impuestos reales tienden a lo primero y los personales a lo segundo. Pero esto, que no tiene por qué ser así, — puesto que , como hemos dicho, son puntos de vista jurídicamente diversos los que nos llevan a estas distinciones, puede que por obra — del legislador, al establecer los métodos de determinación de esos — "elementos cuantitativos" (y principalmente la base), tenga que ocurrir inexorablemente. Son en verdad, los elementos cuantitativos los que, tanto en los impuestos reales como en los personales, permiten — alcanzar un mayor o menor grado de objetivación o subjetivación.

Centrándonos en este punto y referido a los impuestos en los cuales el elemento cuantitativo "base" se fija por el método de evaluaciones globales bien directamente o bien indirectamente por la articulación como impuestos a cuenta, nos encontramos, en primer lu-

gar, que a través de este sistema de evaluación global, el legislador no podrá nunca alcanzar uno de los dos fines (el de objetivación o subjetivación) dado que el principal de los elementos cuantitativos -la base- no lo establece él sino la junta mixta.

En segundo lugar, como ya hemos señalado, un impuesto real o de producto es suceptible de subjetivación (acomodación de los elementos de cuantificación a las circunstancias personales del contribuyente). Es más, en algunos casos, esta susceptibilidad es sinónimo de igualdad ya que el beneficio derivado de la actividad que constituye el aspecto objetivo del presupuesto de hecho - del tributo real, se identifica con el presupuesto del tributo - personal (v.g. impuesto sobre rendimiento de trabajo personal). - La pregunta, que para nosotros queda sin posible respuesta desde esta perspectiva, es obvia. ¿Cómo en el Impuesto de Rendimiento - de trabajo personal (Imp. de producto) puede tender el legislador a acomodar la base a la capacidad contributiva del sujeto pasivo, (subjetivación) utilizando como medio de determinación de esa base un sistema objetivo?.

En tercer lugar, si consideramos que la configuración del presupuesto objetivo de un impuesto personal debe tener en -- cuenta en mayor grado la capacidad contributiva del sujeto, nos -- encontramos que en el Impuesto de Sociedades (impuesto personal -- de carácter general, respecto al cual actúan como impuestos a -- cuenta los de producto, entre los cuales se encuentran aquéllos -- cuyas bases se determinan por evaluación global, en las actividades típicas que sean ejercidas por la Sociedades): a) No se someten al impuesto los bienes o rentas considerados en su subjetivi

dad(pertenecientes a una persona jurídica) sino en las distintas objetividades de sus rentas parciales (actividades diversas ejercidas por una persona jurídica); y b) La única adaptación a las - circunstancias personales en los impuestos a cuenta de la Sociedad, deriva de los índices de corrección que en las juntas mixtas se aprueben.

Es más que problemático el que la subjetivación -como equiparación de la capacidad contributiva- pueda lograrse a través de los índices correctores. García Lataillade en un pequeño estudio monográfico sobre "Teoría y técnica de los índices en las evaluaciones globales del impuesto industrial" (79) se proclama total defensor de esta solución. "La potestad ejecutiva de la Administración -dice- siguiendo las inspiraciones y poniendo a punto los íntimos designios del legislador, que aspiran a la más completa efectividad del principio de equidad fiscal, aportan un nuevo recurso técnico"... "Los índices de corrección no tendrían razón de ser, si no cumpliesen la única misión a que pueden servir y -- que es la de corregir las desviaciones por exceso o por defecto -- a que pudiera conducir la aplicación de los índices objetivos en cada caso particular". De estas consideraciones podemos deducir:--

1º.- Nuestro autor reconoce como posible el que los índices objetivos conduzcan a una desviación cuando se esté ante la consideración de cada caso en particular, que lleve al establecimiento de una "base teórica" lo cual equivale a decir que la existencia de los índices correctores tiene su fundamento y razón de ser en la existencia de la desviación de los índices básicos. 2º. El único fin de los índices de corrección es el "corregir las desviaciones por exceso o defecto" y ello es algo sustancialmente distinto --

-aunque por azar pueda estar cercano- a conseguir la equidad fiscal como designio del legislador. Pero si todo ello no fuese suficiente, pocas líneas más adelante García Lataillade concluye diciendo "que la imputación individual de las evaluaciones globales debe hacerse con un criterio subjetivo, siempre que no existan impedimentos que lo obstaculicen. Es decir, que como norma general, -aquella imputación debe ser coincidente con el rendimiento verdadero de cada empresa, pero si éste no fuera conocido, por falta -material de contabilidad o por otras causas de un orden semejante la imputación habría de fijarse objetivamente, siguiendo el procedimiento de designar el rendimiento medio calculado para las empresas afines del mismo grupo". Analicemos de nuevo este párrafo y hallamos que 1º.- no sólo reconoce que los índices objetivos -pueden desviarse, sino también que los índices correctores destinados a lograr la subjetivación pueden ser obstaculizados en su -finalidad. 2º.- Es una afirmación muy gratuita el que un índice -corrector, con las limitaciones que el mismo autor le señala, conduzca a una imputación ("aquella imputación", es decir, la de las evaluaciones globales) coincidente con el rendimiento verdadero.- 3º.- Para comparar si el rendimiento imputado es efectivamente o no, el verdadero, será necesario conocer éste, y el autor recurre para ello a la contabilidad, Pero, podemos preguntarnos, si existe esta contabilidad que dé certeza a una situación, por qué no -ir a una estimación directa, o, por lo menos, a una estimación objetiva de carácter individual?. Ahora bien, al no existir estos -medios contables, surgen para el autor citado los obstáculos a la subjetivación y para su superación no se le ofrece otra alternativa que recurrir a los "rendimientos medios calculados para empresas afines del grupo", como mal menor, con lo cual la equidad fiscal de los índices básicos y de los índices de corrección desaparece, y la subjetivación queda necesariamente olvidada.

En definitiva, y demostradas las diferencias entre -- subjetivación y personalización, es ineludible tender hacia la -- subjetivación en cuanto ella es concepto paralelo e identificable con el de capacidad contributiva. Es claro que el mandato constitucional establece el puente que une el sostenimiento de las cargas públicas con (según el art. 9 del Fuero de los españoles) la capacidad económica de los contribuyentes. Y en términos no constitucionales sino de esquemas lógico-jurídicos de la relación -- obligacional refleja, es de igual modo evidente que a la obligación de pagar un tributo por el particular, le corresponde el derecho a que este pago le sea exigido según su capacidad económica, (90) puesto en relación con la capacidad económica y las exigencias referentes al resto de los miembros de la comunidad. Pero todos estos esquemas están bastantes lejos del programa propuesto por la LRT 1957 que pretendía llegar exclusivamente, en la determinación de la cifra de cada contribuyente, a una "tributación -- cuasi subjetiva", y sinceramente, en la dogmática del Derecho Tributario no encontramos lugar posible para el concepto de la cuasisubjetivación del impuesto.

4.- Repercusiones negativas de la configuración de la capacidad contributiva en las evaluaciones globales.-

Dos repercusiones negativas derivadas directamente -- de este concepto y significado que del principio de capacidad contributiva hacen las evaluaciones globales, no pueden dejarse sin estudio. Nos referimos al problema del fraude y a la configuración del Impuesto de Sociedades.

a') Las Evaluaciones Globales: Quinta columna del fraude fiscal.-

Sería reiterancia el repetir aquí de nuevo el que uno de los puntos y finalidades básicas perseguidos por la reforma de 1957, era la eliminación del fraude como condición mediata para -- que se desencadenasen otra serie de efectos. Todo ello quedó ex-- puesto en otro lugar y sin embargo, tenemos que seguir diciendo -- y constatando, desde el punto de vista del principio de la capaci-- dad contributiva, que el mecanismo de las evaluaciones globales -- no sólo no puede encuadrarse como institución que vaya a evitar -- el fraude, sino que también debemos afirmar que, como una quinta-- columna, coopera con él.

Ahora bien, el problema de la eliminación del fraude fiscal se torna más complejo cuando diferenciamos y analizamos -- las distintas figuras que en torno a él pueden estudiarse. Necesa-- riamente tenemos que distinguir dos figuras y en cada una de ellas ver la incidencia de la evaluación global como quinta columna de su mantenimiento. En primer lugar, nos referiremos al fraude a la ley tributaria y en segundo lugar, al fraude tributario o infrac-- ción tributaria de defraudación. (91).

a'') El fraude a la ley tributaria podemos conside-- rarlo, con Palao, como el intento de eludir la realización del -- presupuesto de hecho de la imposición, llevándolo a cabo otros he-- chos que den análogo resultado económico (92).

La estructura de esta figura, según el concepto anun-- ciado, es clara. Es necesaria la existencia de dos hechos de los

cuales uno de ellos, está configurado por el legislador como presupuesto de hecho de una obligación tributaria, y la consecución de un mismo resultado económico por cualquiera de los dos medios. Lo que ofrece cierta dificultad es el delimitar la línea divisoria entre la utilización de estos dos distintos hechos que conducen a un mismo resultado, ya que nos encontramos remitidos a un criterio de normalidad ambiguo y peligroso. Así el profesor Palo, en su trabajo citado, dice que "el resultado, cuya consecución — por los medios jurídicos normales acarrearía el nacimiento de la deuda tributaria, puede ser alcanzado indirectamente por otros medios jurídicos" (93). Cabe preguntarse cuáles son los medios jurídicos normales para alcanzar un resultado cuando éste puede ser alcanzado también por otros medios igualmente jurídicos. Ante este móvil criterio de normalidad, el Tribunal Supremo belga afirmaba en Sentencia de 6 de junio de 1961 (94) que "no hay fraude fiscal cuando, con vistas a beneficiarse de un régimen fiscal más favorable, las partes, usando de la libertad de los convenios y sin violar ninguna obligación legal, realizan actos de los cuales aceptan todas las consecuencias, aunque la forma en que lo realicen no sea la más normal". El reconocimiento de la licitud de las formas no normales tiene, pues, una determinadas características: —

- 1º. Únicamente es válido para acogerse a un régimen más favorable; no, por tanto, a una norma que lo declare exento o no sujeto.
- 2º. Su fundamento se encuentra en la autonomía de la voluntad de los particulares para establecer convenios.
- 3º.— Que no se viole ninguna de las obligaciones legales impuestas por las normas que regulan el régimen al cual se sometan.

La elección por el particular, manifestada a través de los convenios para acogerse a una u otra de las dos normas — existentes en el esquema del fraude a la ley, es el punto, a nuestro modo de entender, clave, que hay que calificar. Esta calificación es planteada por Rosier (95) en términos de distinguir un fraude legal y un fraude ilegal. El fraude es legal, dice "cuando un contribuyente se limita a esquivar simplemente el texto en lugar de violarlo, cuando recurre a una combinación, a una operación o a una convención no contemplada por la legislación". Para Rosier es, igualmente que para la Sentencia del Tribunal Supremo-belga, la autonomía de la voluntad, el fundamento del fraude. La elección de un hecho en lugar de otro es legal, puesto que ambos están previstos en las normas, y aunque la consecuencia (jurídica y admitida por las partes en la convención) lleve consigo el fraude. Lo que no alcanzamos a entender es el planteamiento del problema como alternativa fraude legal-fraude ilegal. Es decir, siempre que se den los requisitos y el mecanismo del fraude (en primer lugar la existencia de dos hechos previstos en normas jurídicas que llevan a consecuencias fiscales diferentes, y en segundo-lugar, el que la realización de uno de estos hechos sea por voluntad de los particulares y sin violación de ley) nos encontramos con que esto es legal. El fraude ilegal a la ley supondría que estas características no se dan y en este caso estaríamos, no ante un fraude a la ley de carácter ilegal, sino ante una infracción — de defraudación o de una simulación.

Otro problema distinto sería plantearse el fraude a la ley en términos de legitimidad (licitud) o ilegitimidad (ilicitud). (96) En este orden de cosas, la conclusión es evidente: el fraude legal a la ley tributaria es ilegítimo.

Con estas ideas podemos hacer ya ahora unas reflexiones sobre la conjunción de las evaluaciones globales respecto al fraude a la ley tributaria. Si nos hacemos una sencilla composición de lugar, no imaginativa sino simplemente real, de cada día, tenemos que, una actividad cualquiera lleva consigo un resultado económico correspondiente. Esta actividad asumida por el legislador como presupuesto de hecho de un tributo, llevará igualmente a través de una estimación directa, a un resultado fiscal congruente (deuda). Así pues, nos movemos en el plano extratributario y tributario, utilizando, en cada uno de ellos, dos conceptos (la actividad y el resultado). De la combinación resulta la existencia de cuatro conceptos cuya inter-relación debe ser congruente, tanto en sentido vertical como en sentido horizontal.

Pero cuando el método puente entre ambos planos y ambos conceptos es la evaluación global, la congruencia entre actividades y resultados extratributarios y tributarios desaparece. La actividad que sigue siendo una, dará lugar también, en principio, a un único hecho imponible. El aspecto material de este hecho imponible que es lo que configura la base, tendría que seguir siendo el mismo y, sin embargo, por obra del sistema de determinación de esa base, lo que se establece es una magnitud diversa. -- (97) Esas magnitudes diversas, o "bases alternativas" como las -- denomina Sainz de Bujanda (98) implican la existencia paralela de lo que el mismo autor denomina "hechos alternativos". Estamos pues, ante el fenómeno de que una actividad se ve desdoblada, sin cambiar, en un doble hecho; el de la actividad real y el que la evaluación global contempla. Y pasando al segundo elemento, el resul

tado, tenemos que, uno de estos hechos nos conduce a un resultado divergente, rompiéndose la congruencia a la que antes aludíamos. La actividad real, en cuanto hecho extratributario, nos llevará a un resultado económico determinado; la actividad considerada — por las evaluación global, en cuanto hecho tributario, nos desembocará en un resultado tributario ficticio.

Según el concepto que al comienzo dimos, el fraude a la ley requería la existencia de dos hechos y un resultado económico igual. El resultado económico sigue siendo el mismo, sea cual fuere el sistema de determinación de las bases, y los dos hechos surgen en cuanto se aplica la evaluación global. Esta, — por otro lado, al realizar todas sus operaciones fundándose en la base que ella misma establece llega a la concreción de una — deuda tributaria diferente a la que se llegará de haberse partido de la actividad real.

b") El fraude tributario trata de ocultar a la Administración la existencia de la deuda tributaria del sujeto pasivo surgida por haberse producido el hecho imponible.

El fraude, así entendido como infracción tributaria de defraudación, constituye el objeto más común de su estudio.— Su planteamiento ofrece problemas de la mayor importancia y — transcendencia y lleva a conexionalo con interesantes aspectos de política fiscal que aquí nos son liminares.

La existencia del fraude necesita, para un enjuiciamiento válido, conocer la estructura política que impone las le

yes fiscales, el carácter democrático o no del proceso legislativo y de la fiscalización del gastos público, la racionalidad y — justicia del sistema tributario y de la distribución de las cargas públicas.(99) Cabría plantear la necesidad de un principio de equidad en la distribución de la posibilidad de fraude al igual — que debería existir en la distribución de las cargas públicas. — No se da ni lo uno ni lo otro y tégase en cuenta que la distribución de ambas realidades son complementarias y opuestas al mismo tiempo. El sujeto que relativamente sufre en menos medida la carga tributaria, es el que en mayor medida tiene oportunidad de — iniciativa del fraude (100). El legislador de 1.957 creyó que — eran sinónimos pero de signo contrario, el aumento de la recudación con la disminución del fraude y no reparó en que la lucha — contra éste, no consiste tanto en su disminución cuanto en la supresión de las ilegales exenciones absolutas existentes (101).

De todos modos, el estudio del fraude fiscal presenta un aspecto jurídico de la mayor relevancia ya que su eliminación depende de los instrumentos de técnica jurídica que se arbitran para ello y de su necesaria adecuación para alcanzar esta finalidad. En el sector económico de la doctrina se ha mantenido — que el campo de acción del que cabe esperar los resultados más importantes, no se refiere al que está destinado a operar directamente sobre el contribuyente que defrauda, sino en los preceptos encaminados a que el fraude sea imposible (102). La complejidad del principio de justicia hay que contemplarla desde el ángulo de la idoneidad de los medios de carácter técnico, de los instrumentos que las instituciones jurídicas nos ofrecen, para su solución

En definitiva, adecuación de medios a fines. Las Evaluaciones - son un nuevo instrumento teórico para combatir el fraude, y desgraciadamente, representan, como afirma MARTINEZ GENIQUE (103) - la confesión de una imposibilidad de combatir el fraude por los procedimientos tradicionales que operaban sobre los datos contables.

Desde el punto de vista del legislador, las bases - del impuesto pueden ser estimadas directamente "en lo que son - o puede darse una estimación objetiva que lleve a la presunción de una base aproximada "a lo que son". En este segundo método, el propio legislador proporciona el método al contribuyente para que no se llegue a la base real. Con la evaluación global, - la Administración no sólo renuncia pasivamente sino que, en algunos casos, incluso no quiere positivamente (su carácter forzoso en ciertos impuestos es signo claro de ello) llegar a la - base real. La presunción que supone este sistema al determinar una base aproximada puede dar lugar a distintos resultados:

1.- Que la aproximación sea por defecto, es decir, - que la base estimada sea menor que la real. A este caso es al que se refieren principalmente las afirmaciones que, repetidamente hemos encontrado en la doctrina, cuando se habla de que con las estimaciones objetivas, la Administración consiente - y admite el fraude al desconocer las bases tributarias (104) o cuando se constata que la finalidad de la evaluación global que da desvirtuada al ser una legalización de una situación de hecho, la de que las bases tributarias no se ajustan a las bases reales (105).

2.- Que la aproximación sea por exceso, es decir, -

que la base estimada sea mayor que la real. Ello da lugar a la interposición de recursos con las características que analizaremos posteriormente. Sin embargo, es interesante ver cuales con los efectos en este caso, en cuanto a la repercusión que en el resto de los contribuyentes agrupados tiene la reducción hecha a uno de ellos por la Administración ante la reclamación fundada del cliente (106). En este supuesto, el importe de las reducciones será a más repartir entre los agrupados, cuando exceda del dos por ciento del importe total del Convenio, distribuyéndose entre los agrupados conforme al sistema empleado en el reparto ordinario o al que especialmente se arbitre para estos casos (107).

De este precepto podemos deducir claras muestras de olvido de la capacidad contributiva. En primer lugar, si se presume que las bases asignadas son las ciertas, no se entiende fácilmente a qué viene el hacer repercutir lo reducido en el resto de los contribuyentes, los cuales ya deberían tener asignada por la Administración su base "justa". En segundo lugar, ello queda confirmado aún más al ver que este artículo sólo propugna esta repercusión, cuando la reducción es de más del dos por ciento del importe total, ante lo cual debemos preguntarnos que si la base asignada no se considera justa, por qué no repercutir al importe incluso cuando sea menos del dos por ciento del total. En tercer lugar, en caso de que la reducción sea menor al dos por ciento, y por lo tanto no se repercute en el resto de los contribuyentes el perjudicado será la Administración que deja de percibir esa cantidad del total del importe convenido, dando la impresión de que no le merece la pena hacer repercutir esa cantidad y está dispuesta a perderla en un caso, mientras que en el otro ya no está dispuesta a sufrir esa carga que supone el haber tenido que reducir la cuota del contribuyente reclamante, pareciéndole enton

ces justo repercutirla (108).

3.- Que tal aproximación sea tan perfecta que lo presunto coincida con lo real. Naturalmente, estamos ante un sistema de azar. Así, dice FERNANDEZ ARAMBURU: "Si de una manera mágica, se llegaran a establecer unos índices básicos y de corrección que permitieran que cada empresa tributara sobre sus beneficios exactos, habríamos llegado por procedimiento indirecto a establecer la tributación sobre el auténtico beneficio de la empresa. Es decir, que si este sistema llegara a tener la máxima perfección, estaríamos igual que en el sistema antiguo. Y a esto se debe aspirar, pero se le habría dado al procedimiento un grado de complejidad inusitado. Hubiera sido preferible continuar con el sistema anterior, dictando normas que hubieran tendido a que las anotaciones contables tuvieran garantía de veracidad para la Hacienda - (109).

El legislador, a través del principio de legalidad, - se contradice al presumir la legalidad de los actos de determinación de las bases y deudas tributarias (art. 8. L.G.T.) ya que, - por un lado, obliga a la Administración a desconocer las bases mediante un sistema de determinación que no toma en cuenta la verdadera dimensión natural del hecho imponible. Por otro lado, y amparándose en la amplia formulación de la reserva de Ley del art. 10 L.G.T. protege a la Hacienda Pública, en cuanto fisco, contra la actividad de los propios órganos administrativos que pueden - perjudicar sus derechos, o establecer reiteraciones contrarias a la generalidad y equitativa distribución de la carga tributaria. (110).

En la L.R.T. 1.957 se quisieron conseguir, a nuestro

juicio, demasiados fines por un sólo camino: disminuir el fraude con aumento de recaudación y sin presión fiscal indirecta. La falta de adecuación del medio a tal complejidad de fines es lo que nos ha movido a muchos de los razonamientos expuestos. Cuando el legislador establece, por ejemplo, que los rendimientos obtenidos por contribuyentes cuyas actividades no hubieran sido tenidas en cuenta por la junta evaluadora competente, y fueren posteriormente conocidas por acción investigadora, serán siempre — fijados por los jurados tributarios, pero no podrán señalar bases imponibles, en cuantía inferior a las que resultasen de aplicar los índices aprobados en su día en la evaluación global (111) nos está poniendo de manifiesto que la lucha contra el fraude tributario (112) va unida necesariamente, a la "acción investigadora" de la Administración para el descubrimiento de hechos imponibles, de la cual pueden derivar deudas tributarias aunque su "techo" sea, las que en su día se estableció en evaluación global. Lo que queda al margen de ser investigado, con consecuencias de que de dicha investigación se deriven cuotas tributarias, son los elementos de la base (113) pero no las actividades origen de aquellos rendimientos.

Las infracciones de defraudación, cuya regulación se contiene en los art. 79 y 80 de la L.G.T., contempla únicamente supuestos en que el sujeto de la defraudación es el sujeto pasivo de la obligación tributaria. La redacción del apartado b) del art. 80 de la L.G.T., recoge la del art. 115 B) de la L.R.T. — 1.957 (114) que consideraba infracción de defraudación el caso — en que, al contribuyente "se le aprecie notoria mala fé, deducida de hechos por él realizados, con tendencia a entorpecer o imposibilitar que la Administración conozca sus verdaderas obliga-

ciones". No hay que decir lo que nos extraña contemplar este precepto, situado junto a los que establecían las evaluaciones globales, después de haber visto lo que las evaluaciones representaban en cuanto al conocimiento de las verdaderas obligaciones,

b) Repercusión en el Impuesto sobre renta de Sociedades.

La nueva configuración que el Impuesto de Sociedades toma, a raíz de la ley de 1.957, es uno de los puntos más criticables de la reforma. La crítica podemos centrarla en dos observaciones:

a") Pérdida de la autonomía del Impuesto por el mecanismo de la "cuota mínima", por el cual en el caso de que una sociedad o entidad jurídica ejerza más de una actividad industrial o comercial (115) habrá de fraccionarse la renta total de la sociedad, en tantas porciones como actividades ejerza, con objeto de aplicar a los beneficios de las industriales o comerciales el tipo de gravámen y las normas señaladas por la L.R.T. de 1.957, a efectos de la cuota por beneficios del Impuesto Industrial. (116).

Creemos que el problema de la articulación de la cuota mínima, no se ha entendido correctamente por considerarla unida exclusivamente al método de las evaluaciones globales (117).

1º.- ¿Que es lo que compone la "cuota mínima"? No es necesario acudir a la I.P.I.I. en su Título II o a la I.P.I.S. para averiguarlo, pues de un recto entendimiento del art. 72 de la L.R.T. 1.957 cuando dice "la cuota líquida del Impuesto sobre sociedades no podrá ser inferior a la suma de las que resulten..." se desprenden dos conclusiones evidentes: la primera es que, si

no puede ser inferior a la suma, ello quiere decir que, "como mínimo" tendrá que ser igual a esa suma, pudiendo ser incluso superior. La suma de las cuotas separadas por actividades, constituyen el nivel mínimo por debajo del cual no puede estar la "cuota líquida" por el Impuesto de Sociedades. La segunda conclusión es que no se trata de un procedimiento deductivo por el cual se fraccione la renta total de la Sociedad, en tantas rentas parciales, -cuantas actividades sean ejercidas, sino que, por el contrario, se trata de una inducción: fraccionándose la actividad social en actividades parciales, se construye, a partir de las rentas derivadas de esas actividades ~~p~~fraccionadas, la renta total de la Sociedad. (118)

2ª.- ¿Cómo se forma la cuota mínima? Se piensa que la cuota mínima únicamente puede formarse a través de una estimación objetiva por evaluación global. Y no se puede argumentar ni con el párrafo segundo del art. 72 de la LRT 1957, ni con la Regla 61 de la IPIL, puesto que de la lógica lectura de ambas se desprende la posibilidad de que se llegue a la "cuota mínima" mediante la suma de cuotas obtenidas por una estimación directa, previa renuncia a la evaluación. Y de ello es clara muestra, la regulación de la cuota mínima hecha en los artículo 61 y ss. del Texto Refundido del Impuesto sobre Sociedades de 23 de diciembre de 1967.

Es, por lo tanto, la existencia del sistema de "cuota mínima", cualquiera que sea su forma de determinación (evaluación global o estimación directa) lo que se critica. La fragmentación de actividades es lo que hace perder autonomía al impuesto (119).

No entramos, por lo tanto, en la correcta o incorrecta denominación de lo que el art. 51 TRIS llama "cuota mínima". -- Para varios autores (120) las deducciones que en la cuota del impuesto de sociedades se hace de las cuotas fijas o de licencia de los impuestos de producto a cuenta son lo que constituyen en verdad la "cuota mínima" ya que estas cuotas nunca serán devueltas -- si resultasen ser mayores a la del impuesto de sociedades (121), -- mientras que la denominada legalmente "cuota mínima" (122) se convierte en "cuota límite" puesto que las cuotas proporcionales o de beneficios de los impuestos a cuenta no se pagan si son inferiores a la cuota del impuesto de sociedades. Es decir, hay un triple nivel de cuotas con una doble remisión. Las tres cuotas posibles -- son: 1º) La suma de las cuotas del Tesoro de los impuestos a cuenta; 2º) La suma de las cuotas proporcionales o de beneficios de -- esos mismos impuestos; y 3º) la cuota del impuesto de sociedades. La doble remisión consiste en: 1º) Comparar entre la cuota del -- impuesto de sociedades ("Cuota normal") y la suma de las cuotas -- proporcionales o de beneficios de los impuestos a cuenta ("cuota mínima" en expresión legal) eligiendo la mayor. 2º) Deducir de la cuota normal las cuotas fijas o de licencia de los impuestos a -- cuentas si la suma de estas es inferior a aquélla. En caso contrario la deducción no es posible al no devolverse la diferencia. -- Nos encontramos con una nueva consecuencia, y es que el art. 63 -- TRIS quedará sin efectividad pues al determinar que de la "cuota- mínima" se deducen las cuotas tributarias fijas de los impuestos a cuenta, si estas dan un resultado mayor no se devuelven y, por- tanto, no se deducen.

b'') La segunda crítica se centra en la pérdida de -- sustantividad que ha sufrido el Impuesto de Sociedades, cuando la "cuota mínima" se concretiza por el sistema de evaluación global.

La sustantividad del Impuesto no puede ser otra que -- su naturaleza personal y no la "sustantividad propia" meramente -- formal a que se refiere el art. 69 de la LRT 1957. Con gozo compa -- ra Gómez-Aparici "la concepción personalista, individual y subje -- tiva de la Tarifa III de la Contribución de Utilidades, con la -- tendencia global, coordinada y conjunta que inspiran las reformas fiscales de la ley de 26 de diciembre de 1957" (123) sin darse -- cuenta de que tal forma de proceder destruí precisamente la natu -- raleza personal del impuesto. Además, como señala este mismo autor mas adelante (124) el sistema se basa en el concepto de actividad falto de solidez ya que "este nuevo concepto de actividad no es -- un término concreto ni absoluto, sino totalmente variable, y esta variabilidad está fundamentalmente determinada por su ejercicio -- en cada entidad".

El sometimiento de las actividades de una persona jurí -- dica a una determinación objetiva de sus bases, es completamente incompatible en cuanto tal actividad separada, de una subjetiva -- ción y de una acomodación a las circunstancias personales del en -- te jurídico (125). Es cierto que al existir posibilidad de renun -- cia, esta subjetivación --aún por el camino indirecto de la cuota mínima-- podría lograrse en parte; pero ya conocemos a grandes ras -- gos y a falta de un estudio posterior más detenido, cuales son las

consecuencias de la renuncia en cuanto a las mayores exigencias -- que la estimación directa por la que se ha optado impone. Es im-- portante recalcar no obstante, el que "la capacidad de pago es un criterio de justa distribución de la carga tributaria, y es obvio, por tanto, que no puede confinar sus efectos en el campo de la im-- posición personal" (126) aunque, como afirma Gangani (127), los -- gobiernos saben (tanto si emanan de las fuerzas del capital como de los del trabajo) que el concepto de justicia fiscal se acomoda fundamentalmente con la idea de un sistema de imposición sobre ba-- ses esencialmente personales.

Fuentes Quintana (128) adoptando un criterio de evo-- lución histórica, se mostraba partícipe de este sistema como me-- dio útil en un principio, que permitiría al impuesto volver a en-- contrar su verdadero significado. La existencia de la estimación-- directa mediante la renuncia, afirmaba Fuentes Quintana, "pueda -- albergar la presunción de que, para un gran número de sujetos pa-- sivos, cuando estos realmente se conozcan en su totalidad, el mé-- todo total de imposición ha de ser la vuelta al punto de partida, con las ganancias obtenidas en el recorrido gracias al arbitrio -- de las evaluaciones globales, de conocer con más detalle el campo tributario y haber evitado la proliferación del fraude que desa-- creditaba, por falta de cumplimiento, la técnica y la equidad que, indudablemente, se encuentran presentes en nuestra legislación -- del impuesto personal de Sociedades". Hay una notoria coinciden-- cia entre este pensamiento y el del legislador de 1957, en cuan-- to a la vida evolutiva de la Institución. Efectivamente, el legis-- lador está vislumbrando ya, el camino de vuelta al punto de ori-- gen, como lo demuestra la caducidad positiva de las evaluaciones.

c) Principio de seguridad jurídica.-

1.- ENUNCIACION.- Su carácter subsidiario. Criterio valorativo.

El Derecho en cuanto regulación de una determinada materia para delimitarla, supone la finalidad de lograr certeza y -seguridad. Seguridad jurídica, por tanto, requiere certeza de "lo jurídico". Y es este adjetivo, jurídico, lo que tenemos que calificar.

Al determinar qué se entiende por seguridad jurídica para comprobar posteriormente si las evaluaciones globales realizan efectivamente este principio rector del orden jurídico, hay -que partir de una idea para nosotros básica: el carácter subsidiario de este principio respecto a los dos anteriormente estudiados.

El campo de acción de la seguridad es muy amplio, y así se ha llegado a curiosas formulaciones en el derecho financiero,- como, por ejemplo:

- 1º.- Conocer cuándo, cuánto y cómo ha de pagar.
- 2º.- Saber que se ha sido objeto de un trato equitativo en relación con otros sujetos de tributación.
- 3º.- Tener conciencia de para qué paga y en qué se -- convierte lo que él paga, sabiendo a priori los fines concretos a que va a atender el gasto público (129).

Normalmente, desde un punto de vista formal, el principi

pio de seguridad jurídica va unido a la existencia del Derecho positivo. La seguridad jurídica sólo puede ser cumplida mediante la positividad del Derecho y, por lo tanto, el Derecho en cuanto positivo tiene que cumplir una serie de requisitos que fundamenten esa seguridad. Estas condiciones, para Radbruch (130) son; 1º.- Derecho estatuido en leyes. 2º.- Derecho basado en hechos y no en juicios de valor del juez. 3º.- Hechos que dejen el menor margen de error. 4º.- Que el Derecho no esté sometido a cambios demasiados frecuentes. De este modo, adoptando una visión formalista del principio y negándole capacidad valorativa, habla el mismo autor de la "Seguridad del Derecho mismo" frente a la "Seguridad por medio del Derecho".

Nosotros, sin embargo, creemos por nuestra parte que si bien es cierto que el principio de seguridad jurídica va referido al derecho escrito (positivo) ello no puede ser con un grado de exclusividad tal, que impida, por la misma rigidez del formalismo, poder llegar a la justicia en cada caso. (131).

Ahora bien, la conjugación de ambos enfoques encuentran un común denominador en el doble aspecto del Derecho positivo. En cuanto Derecho objetivo que regula y ordena y en cuanto derecho subjetivo que declara derechos y obligaciones, "estableciendo" situaciones jurídicas entre las partes. La certeza de estas situaciones es igualmente parte de la seguridad jurídica junto a la seguridad del "derecho mismo". Así, pues, de este doble aspecto, podemos derivar los momentos en que la certeza del Derecho positivo se manifiesta. Siguiendo un orden lógico nos encontramos:-

1º. Creación del derecho positivo (momento del legislador); 2º. - Aplicación del derecho positivo creado (momento de la Administración) y 3º. Adecuación del caso concreto al Derecho-justicia (momento del juez). La seguridad en estas tres fases nos lleva a poder establecer los supuestos en que puede quebrar y las exigencias para su existencia efectiva. En este sentido, la seguridad jurídica supone:

1º.- Ausencia de arbitrariedad (como acto injusto o infundado).

a) normativa (momento del legislador)

b) aplicativa (momento de la Administración)

2º.- Existencia de medios para eliminar la arbitrariedad anterior y establecer los derechos subjetivos (momento del juez).

La seguridad, como se ve, no hace referencia únicamente a la normativa aplicable (contenido, estructura, y vinculaciones-formales) y a la actuación de los órganos del Estado de acuerdo a aquella normativa, sino que también es necesario la existencia de medios para defender la posible injusticia o la falta de fundamento respecto a una situación jurídica concreta por cualquiera de los dos motivos de arbitrariedad enunciados. La correspondencia entre Estado de Derecho y Administración jurídica, se ha dicho, se sintetiza en la existencia de una ordenación por el Derecho, de las actividades y funciones de aquella; lo que implica, naturalmente, el sometimiento a tal ordenación de las relaciones que de ellas se derivan, sometimiento que sería ilusorio de no existir la aptitud de forzar el restablecimiento de su virtud cuando fuese conculcada. (132).

En la existencia efectiva de recursos (momento del juez) es en donde en mayor medida comprobamos la certeza tanto del Derecho como de las situaciones jurídicas creadas y garantizadas por él, frente al obrar de la Administración. Tan es así, que en el campo administrativo ha afirmado Garrido Falla que "para que la justicia administrativa se ponga en movimiento no basta con que la actuación administrativa haya infringido la legalidad vigente. Es necesario, además que se haya producido un daño o perjuicio de las situaciones jurídicas individualizadas" (133).

Con ello queremos significar que el principio de seguridad jurídica debe ser admitido como criterio de valoración en manos del juez, ya que este puede y debe, en cada caso concreto, valorar la idoneidad de una normativa jurídica destinada a estabilizar efectivamente las relaciones sociales sometidas a su disciplina (orden) (134). En este sentido habla Puig Brutau de que las ficciones jurídicas empleadas por el juez, son de medios no de fines, puesto que tratan de evitar al riesgo de que la versión formal del derecho vaya en detrimento de la justicia (135). El orden jurídico es en sí mismo orden positivo y orden sustancial de criterios de justicia. La seguridad jurídica como garantía del particular hace que el juez lleve a cabo una función valorativa de segundo grado en cuanto juzga (valora), ante una situación jurídica individual, la idoneidad de la norma positiva respecto al orden jurídico tanto en su aspecto de positividad (legalidad o ilegalidad, arbitrariedad por acto infundado), como en el de sustantividad (legitimidad o ilegitimidad; arbitrariedad por acto injusto). Es clara la expresión de nuestro Tribunal Supremo cuan-

do habla de la "nobilísima función del juzgador de hacer, a través del derecho, la justicia de cada uno" (136). La certeza del Derecho como criterio valorativo del juez se desenvuelve en la valoración de otros principios previos: el de legalidad y el de justicia (capacidad contributiva), tanto referidos al momento de creación de la norma como al momento de su aplicación.

2.- El principio en el Derecho Tributario.

Siguiendo el cuadro expuesto anteriormente y las precisiones sobre el contenido del principio que estamos contemplando podemos, ahora, transportarlo al campo de la evaluación global. Antes, con todo, tenemos que hacer notar que el principio de seguridad jurídica no se trata en los tratados de Derecho Tributario como principio autónoma para enfocar el sistema financiero de un país. Normalmente tanto en la doctrina alemana (Hensel, Blumens--tein) como italiana (A. Berliri y A.D. Giannini) o la sudamericana (Jarach, Fonrouge) cuando se estudia el tema de los principios constitucionales financieros o de la norma jurídica en el Derecho Tributario o del impuesto en el ordenamiento jurídico, se hace referencia al principio de legalidad, como es evidente, pero sin relacionarlo de un modo explícito y directo con la seguridad que la legalidad debe proporcionar. En el caso de España, al tener establecido constitucionalmente el derecho a la seguridad jurídica — (137) con lo cual el particular tiene una exigencia a la certidumbre del derecho, el tema es tratado de forma autónoma por Sainz de Bujanda (138) y Cortés Domínguez (139) así como también ha sido tomado como sentido básico en un estudio sobre la LGT de Rovira Tarazona (140). En los tres casos el contenido de la seguridad

jurídica es el mismo aunque los resultados a que llegan cada uno de los autores citados sean diversos.

3.- El principio y las evaluaciones globales.-

Pasando a analizar los tres supuestos en que la exigencia constitucional de "saber a qué atenerse" se manifiesta, vamos a recorrer la creación de la norma, su aplicación y la adecuación.

a) Arbitrariedad normativa (momento del legislador)

El legislador al dictar una ley está sometido a dos tipos de vinculaciones: las formales, es decir, tiene que guardar la jerarquía de normas y las materiales respecto a su contenido. Así tenemos dos posibilidades, la arbitrariedad normativa formal y la material, manifestada a través de la primera. Estas cuestiones -- nos remiten a todo lo dicho al tratar del principio de legalidad.

La consideración a efectos de evaluaciones globales -- nos parece clara: para que no se diese arbitrariedad normativa y tener así certeza del Derecho, es obvio que lo primero y fundamental es que existiesen normas que dejasen a cubierto tanto su aspecto formal como su aspecto material.

El carácter formal de una norma se lo da su sometimiento al orden jerárquico de normas y a las materias reservadas a -- ley. En el art. 10 de la LGT tenemos establecido taxativamente estas cuestiones, que de cumplirse nos contestarían a las preguntas típicas del "saber a qué atenerse", como son el por qué, cuándo,-

cómo y qué pagar. Sin embargo nos encontramos que en los impuestos en los que el régimen de determinación de bases viene constituido por las evaluaciones globales, existe una laguna legal puesto que la ley que regula dichos impuestos deja sin normativa una parte de las materias. Lo que ocurre, por lo tanto, no es que únicamente se haya creado una norma sin sometimiento al orden jerárquico, sino que la norma no se ha creado. Ello, como ya quedó indicado, requeriría que el precepto del art. 49 de la LGT fuese cumplido en el sentido de que los índices, signos o módulos de las leyes particulares de cada tributo fuesen taxativamente establecidas y respetadas eludiendo su carácter meramente enunciativo. --- (141).

En cuanto al carácter material de la creación de una norma, es también patente que el particular no tiene certeza de su derecho, al no guardarse las vinculaciones materiales del principio de capacidad contributiva, requerida tanto por leyes constitucionales como de carácter ordinario. La inseguridad deviene de que las bases pueden ser fijadas sin guardar relación absoluta con aquélla capacidad.

b*) Arbitrariedad aplicativa (momento de la Administración).---

En cuanto a la arbitrariedad aplicativa, las evaluaciones globales recogen la arbitrariedad normativa anteriormente expuesta en el momento de determinar las bases imponibles. Por un lado, al no existir normas totales la Administración se ve cons---treñida al aplicar un tributo, a crear la parte de norma inexistente. Por otro lado, la parte de normas legales existentes, res

pecto a evaluaciones, obligan de "ius cogens" a la Administración, a determinar los "rendimientos medios". Tenemos, por tanto, arbitrariedad aplicativa formal en un caso y material en el segundo.

Hay que señalar, respecto a la acción administrativa al aplicar la norma legal, como, por ejemplo, se regularon en la LRT 1957 tan minuciosamente algunos extremos de la gestión de los tribunales (142), cuando se dejan al margen los que verdaderamente dan seguridad al contribuyente. Sin embargo, hay que reconocer que en algún precepto de esta ley ya encontramos una inicial tendencia hacia la certidumbre del contenido de la situación jurídica que pretendemos sea segura y no arbitraria, aunque ello se lo- gre por un camino paralelo. Según la Regla 24, párrafo tercero de la IPII, el Ponente y el Secretario de la Junta, tienen que enviar un informe a la Dirección General de Impuestos sobre la Renta, se- ñalando posibles vías en "llegar en un futuro a un mejor conoci- miento del beneficio global". Con todas las salvedades y críticas que a esta expresión legal pueden hacerse, nos parece algo signi- ficativo de esa tendencia a la seguridad, aunque ello sea como me- ra tendencia, al ser intrínsecamente imposible como instrumento - técnico.

c') Existencia de recursos para eliminar las arbi- trariedades, mediante la defensa de las situa- ciones jurídicas individuales, por la adecua- ción al caso (momento del juez).-

Ante inseguridades tan manifiestas, tanto en la crea- ción de la norma cuanto en su aplicación por los órganos adminis-

trativos, al tener que crear la parte de normas legales inexistentes y tener que aplicar la parte de normas existentes, la misión del juez, en cuanto a las evaluaciones globales, es esencial.

Hay que tener presente los criterios establecidos en 1964 por la LGT en sus artículos 7 y 90 en cuanto a la impugnación de los actos de gestión y a la resolución de esas impugnaciones en vía administrativa. Pero debemos tener presente que, junto al derecho de impugnar, se dice en el artículo 8º de la misma ley, el que los actos de determinación de bases y deudas tributarias gozan de presunción de legalidad. Como es evidente, hay una contraposición entre el derecho concedido y la presunción establecida y ello porque creemos que el principio de legalidad se ha entendido como prerrogativa del poder tributario, (143) cuando en realidad, es una defensa del particular. Esta presunción es contraria a la certeza de unas bases en evaluaciones globales y si únicamente existiese esta primera parte del art. 8 de la LGT, tendríamos que el art. 7, que reconoce el derecho a impugnar, sería inaplicable. Por ello se da un nuevo derecho a recurrir contra la legalidad presunta.

La conjunción de estos tres preceptos citados es del máximo interés. Sin ahondar más en ello, nos limitamos a consignar que los jurados tributarios como órganos jurisdiccionales que representan el techo de la seguridad jurídica respecto a determinación de bases por evaluación global, presentan una caracterización a todas luces insuficiente para la defensa de su derecho a la seguridad. En primer lugar, al establecerse una presunción de legalidad respecto a las bases, nos revela que el legislador es -

consciente de que esa legalidad puede no existir. Sería repetirlo ya dicho, el volver a hacer notar que las bases globalmente -- evaluadas no guardan la legalidad. Ahora bien, si esta presunción puede destruirse por un recurso, nos encontramos con que el jurado tributario, ni puede juzgar la legalidad de los actos administrativos, ni la adecuación de un caso concreto a los preceptos de una ley, porque esa ley no existe. En segundo lugar, no nos puede extrañar, por lo tanto, que los jurados tributarios tengan que -- apreciar "en conciencia" (art. 50 LGT) las bases evaluadas globalmente. Pero aún más, no sólo es la inexistencia de ley lo que hace decidir al jurado en conciencia y no en derecho, sino que a -- nuestro modo de ver, existe otro motivo. El legislador ha querido huir del órgano judicial independiente (procedimiento contencioso-administrativo) que señalase y amparase las situaciones jurídicas que se ventilan (la base global) a través de la aplicación de las normas que regulan el procedimiento normal de determinación de bases, mediante la aplicación de las normas de equidad-- (144) por el jurado al decidir en conciencia, (art. 151 LGT) queriendo demostrar con ello que no existen aquí las ingerencias que el Ministro de Hacienda tiene respecto a los Tribunales económico-administrativos (145). La tesis expuesta por Clavero Arevalo -- (146) nos parece muy correcta: La falta de ley --mantiene-- no da -- lugar a un problema de discrecionalidad, sino a un problema de laguna legal que hay que proceder a suplir e integrar.

Una de las recomendaciones que el Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación hacía al Ministerio -- de Hacienda, tomando como punto de partida de Reforma de 1957 y ante la Reforma de 1964 (147) era el que la Administración debería-- esforzarse en "reducir a lo estrictamente indispensable la actua--

ción de los jurados y, en general, de aquéllos órganos cuyas resoluciones cierran el paso del contribuyente a la vía contencioso-administrativa"; y la razón que daba, distinta a la nuestra, era porque "siempre su suele aceptar el criterio de los ponentes, funcionarios a los que arrastra un celo recaudatorio excesivo".(148).

d*) Los recursos de agravios y los Jurados tributarios

El tema de los jurados tributarios es quizás uno de los más atrayentes de los que pueden encontrarse en el marco del Derecho tributario español y aunque ha sido objeto de estudios importantes, (149) por su misma complejidad y extensión, está necesitado todavía de un tratamiento que intente obtener los principios y categorías generales encerradas en la legislación y que la jurisprudencia solo conoce parcialmente.

No podemos entrar nosotros ahora en este estudio sino que nos vemos limitados a intentar únicamente un breve análisis de la incidencia que los jurados tienen respecto a las evaluaciones globales de bases impositivas, si bien es cierto que para poder formular unas elementales conclusiones nos va a ser imprescindible entrar en algunas consideraciones referentes a los jurados en general. Ahora bien, al estudiar los jurados tributarios y los recursos de agravios hay que partir, desgraciadamente, de una idea que al final aparece con gran relevancia: la falta de lógica y de racionalidad jurídica en la estructuración formal y sustantiva de los jurados, sobre todo a partir de 1957. Queremos decir que no debe esperarse, del análisis de los textos positivos, la visión de un esquema trabado y con armazón lógico-deseo, por-

otra parte de todo el que intenta elaborar una construcción jurídica sobre una institución partiendo del derecho positivo y con arreglo a una dogmática y quiere evitar, siempre que ello sea posible, el calificativo del "sui generis" - sobre los jurados siempre algo muy distinto por lo complejo y hasta contradictorio de sus funciones.

a^o) Los jurados en la Ley General Tributaria y -
normas posteriores.-

Cuando la LGT en el número 13 de su preámbulo enuncia cuál es su posición ante los jurados es quizás una de las veces - en que a nuestro juicio parece más claro y evidente que la ley está hecha en función, por y para, de la Administración. Está latente en los tres párrafos que se dedican al tema de los jurados un sentido de culpabilidad que se quiere justificar desde tres puntos de vista: 1º) por haberse ya institucionalizado en nuestra Patria. 2º) por la adecuación de las bases tributarias a la realidad de los hechos económicos. 3º) estableciendo garantías jurídicas para el sujeto pasivo pero sólo en dos aspectos: en la declaración de competencia del jurado y en las infracciones de procedimiento; en ambos casos con la benevolencia de que dicho sujeto -- "puede ser, incluso, defraudador a la Hacienda Pública".

La mecánica de los jurados en el articulado de la ley comienza, como es lógico en una ley que se le ha llamado de la seguridad jurídica, por establecer en su art.10 g) el principio de legalidad en cuanto a la fijación de los supuestos de hecho que determina la competencia del jurado. Este precepto, sin embargo, no tiene la efectividad que a primera vista parece por --

cuanto lo que luego se haceno es siempre señalar exlege la competencia del jurado sino que esta posibilidad queda reservada sólo a algunos casos (art. 3º Dcto. 1292/1965 de 6 de mayo) lo cual es tá, por otro lado, en abierta discordancia con el prefámbulo de la LGT al decir "dando siempre..." El art. 10 g) LGT si bien excluye a la potestad reglamentaria en la fijación de la competencia de los jurados tributarios no lo hace como desarrollo del art. 40 f) LJCA (150), referente a la cláusula general que más adelante estudiaremos, sino que en todo caso, este art. 40 f) LJCA sería el desarrollo lógico del art. 10 g) LGT: tiene que establecerse primeramente cuáles son los supuestos de hecho para que los jurados intervengan -o para que se declare su competencia- y sólo después ver cuáles de los acuerdos de los jurados en materia de su competencia son susceptibles de pasar o no a la jurisdicción contencioso-administrativa.

El principio de cláusula general del art. 40 f) LJCA tiene su desarrollo, en materia tributaria, en el art. 152 LGT. Hay que distinguir claramente lo que son "cuestiones de hecho" de lo que son "supuestos de hecho". Lo primero no es más que una de las clases de lo segundo. Los supuestos de hecho pueden ser de -- una gran variedad reducible, actualmente, a dos especies: cuestiones de hecho y cuestiones de derecho, pues estas últimas son también competencia de los jurados (recursos de agravios por aplicación indebida de las reglas de distribución) aunque sea a través de la grave ficción que introdujo la ley de 23 de diciembre de -- 1959 para solucionar otra situación más grave, si cabe, como era la falta de acceso, por razones sustantivas y no meramente proce-

dimentales, a la vía contenciosa.

Por otro lado, el art. 10 g) LGT tiene su desarro—
llo en el art. 147 de la misma ley y muy especialmente en su núme—
ro 3. en el que se establece que son misiones extraordinarias —
cualesquiera otros que se les encomiende por ley. Este apartado —
tercero es de los más importantes por el número de supuestos de —
hecho que engloba y que es susceptible de incluir en el futuro. —
Piénsese, por ejemplo, que todo lo referente a estimaciones obje—
tivas de índices y valoraciones en la Contribución Rústica y Pe—
cuaria y en la Contribución Urbana está incluido en este aparta—
do pues son competencias que no entran en el art. 147,2 referido
únicamente a estimaciones objetivas de bases y cuotas (151).

A nuestro juicio no es el criterio del art. 147 LGT—
—misión general, especial y extraordinaria— la distinción funda—
mental en esta materia, sino que la división de misiones de los—
jurados viene dada por la distinción entre estimación directa y —
objetiva a la cual responden las misiones ("se utilizará") que a
los jurados asigna el art. 51 LGT. Por lo tanto la relación entre
estos dos artículos, 51 y 147, tenemos que centrarlos en:

1º) Estimación directa: arts. 51 a) y 147,1 LGT. En —
el primero de ellos se establece la competencia (con carácter sub—
sidiario, según art. 50) del jurado cuando el sujeto pasivo haya—
incumplido las obligaciones de modo que impidan la aplicación del
régimen de estimación directa. El segundo, establece la competen—
cia —igualmente subsidiaria— para resolver controversias que so—

bre cuestiones de hecho puedan plantearse entre la Administración y los contribuyentes con ocasión de la aplicación de los tributos.

Elementos comunes a ambos artículos son: subsidiariedad; imposibilidad de dar efectividad a la norma tributaria material (imposibilidad de la aplicación del régimen de estimación directa es una de las formas de imposibilidad de aplicar los tributos).

Elementos diferenciales: sujeto pasivo (art. 51) y contribuyente (art. 147); incumplimiento de obligaciones (art. 51) y cuestiones de hecho (art. 147). Estos cuatro conceptos son controvertidos y su combinación produce una mezcla entre elementos amplios y estrictos: mientras en el art. 51 la referencia al sujeto pasivo es un concepto amplio capaz de englobar tanto al contribuyente (sujeto pasivo de la obligación tributaria y de las obligaciones formales anejas a ella, según art. 35 LGT) como a otros sujetos pasivos titulares de distintas obligaciones formales incluidas en una relación jurídico-tributaria adjetiva pero de cuya obligación tributaria que siempre presupone no sean titulares (vgr: sujeto pasivo de la colaboración, un funcionario, los comisionados de la junta de evaluación) el término contribuyente del art. 147 tiene un sentido y ámbito más restringido y concreto, según lo dicho. Por otro lado, mientras en el art. 51 obligación tributaria es un concepto relativamente concreto y de círculos relativamente porque tanto puede ser referido a obligaciones materiales como formales-, en el art. 147 el concepto de cuestiones de hecho encuadra una serie muy amplia de supuestos que no tienen que ser exclusivamente obligaciones tributarias incumplidas.

Sobre esto último, con todo, no hay que dejarse llevar por la distinción tajante cuestión de hecho, obligación. Hay, — efectivamente en nuestras leyes tributarias actuales algunos datos de lo que pudiéramos llamar "mala conciencia respecto a las — competencias de los jurados" que llevan al legislador a establecer ficciones jurídicas importantes haciendo pasar por incumplimiento de obligaciones cuestiones de hecho. En el TRJRTP, por ejemplo, — nos encontramos con que su art. 98 establece que a efectos de competencia de los jurados "se entenderá que el sujeto pasivo ha incumplido sus obligaciones tributarias de forma que impida la aplicación de régimen de estimación directa para la determinación de sus bases: a) cuando no presentase las declaraciones a que por — normas reglamentarias estuviese obligado. b) En los casos de resistencia, excusa o negativa a los requerimientos legítimos hechos por los funcionarios encargados de practicar las investigaciones y comprobaciones procedentes. c) Cuando a la Administración le ofreciese duda la exactitud de los datos y declaraciones presentados u ofrecidos por el sujeto pasivo o aquéllos no le — ofreciesen suficiente garantía. d) En los casos en que se produjeran discrepancias entre los contribuyentes y la Administración al aplicar la presunción de que la ejecución de determinados trabajos o servicios había sido retribuida y no gratuita".

Como es evidente los supuestos encuadrados en este — artículo no tienen homogeneidad alguna a no ser por la ficción de que toda son incumplimiento de obligaciones. Sin embargo viendo — por separado dichos supuestos e independientemente del encabezamiento del artículo, nos encontramos que:

- 1º.- Incumplimiento de obligaciones sólo se da en los dos primeros supuestos: falta de declaración o resistencia, excusa, etc.
- 2º.- En el caso del apartado c) no hay incumplimiento— de obligaciones sino una presunción de que estas — no se han cumplido, dependiendo dicha presunción — de la duda o falta de garantía que a la Administra— ción ofrecen los datos o declaraciones presentadas.
- 3º.- El último de los supuestos es el más claro a efectos de lo que aquí estamos estudiando: la mera con— troversia sobre la aplicación de una presunción es equivalente a incumplimiento de obligaciones tri— butarias que impiden la aplicación del tributo. Es— tamos ante un caso en que una cuestión de hecho — es llevada a la categoría de incumplimiento de obli— gaciones, ante una equiparación entre el art. 51 y 147.

Y la controversia sobre la aplicación de la — presunción de trabajo retribuido y no gratuito es una cuestión de hecho prevista en el art. 91, pri— mero, del mismo TRJTP: los jurados solucionarán — las discrepancias que puedan plantearse entre la — Administración y los sujetos pasivos en las cues— tiones de hecho: declarar si determinados traba— jos o servicios prestados han sido o no retribuí— dos.

2º) Estimación objetiva: arts. 51 b) y c) y art. 147, 2. El art. 51 en sus dos apartados b), c) contempla la distinción de la competencia de los jurados según las funciones de la Junta o Comisión mixta en relación a los sujetos del grupo representado: en el b) los acuerdos de las juntas únicamente sobre las cifras globales de las bases para la evaluación global, pero no los acuerdos sobre bases y cuotas globales en el régimen de convenios, todo lo cual no hace referencia con los contribuyentes del grupo - (152) sino exclusivamente con su representantes en la junta. En el apartado c) las imputaciones individuales de bases, en evaluación global, o de bases y cuotas en el régimen de convenios (art. 20. 1 c). O. de 3 de mayo de 1966) ya en relación directa con los contribuyentes representados por considerarla lesiva.

Estas competencias de los jurados según las funciones de la junta o comisión no es suficiente para conocer dicha competencia en la estimación objetiva. Hay que ver cuáles son los supuestos de hecho en cada una de estas funciones.

1º En el caso de los acuerdos globales de las Juntas, los supuestos de hecho son más amplios en el art. 147 que en el art. 51. Así, mientras en éste se prevé el que no se llegue a un acuerdo o que alguno de los miembros de la junta recurra, en el art. 147, además de estos dos supuestos se incluye un tercero consistente en la falta de unanimidad entre los funcionarios de la junta.

2º En los casos de la consideración de lesividad por las imputaciones individuales, hay que distinguir según a qué cri

terio se haga referencia para considerar la

- 1) Relacionar la imputación individual con las distribu—
ciones hechas a otros contribuyentes del grupo: apremio
comparativo. Este recurso recogido claramente en el art.
147, 2 b) no está enumerado en el art. 51.
- 2) Relacionar la imputación individual con las reglas de -
distribución: agravio por aplicación indebida por las -
reglas de distribución. Igual que en el caso anterior,-
se ve recogido en el art. 147, 2 b) pero no de manera -
expresa en el art. 51.
- 3) Relacionar la imputación individual con las normas de -
la imputación directa, agravio absoluto. La diferencia-
esta en que esta estimación directa no prospera al com-
probar que no se han cumplido las obligaciones contables
o de otro orden exigidas por las normas reguladoras del
tributo de que se trató (art. 51 c)) o cuando no exis—
tan pruebas suficientes (art.147,2 c)). La diferencia,-
en este caso, puede ser importante por la consideración
de las obligaciones contables pero lo cual no tiene que
llenar a la inexistencia de pruebas.

En la regulación concreta de los tributos esta duali-
dad de competencias de los jurados en estimaciones directas y ob-
jetivas y los supuestos de hecho que la posibilitan no se acom-
dan a los establecidos en la LGT que acabamos de ver.

1º) En cuanto a los acuerdos globales, dos son únicamente los su-
puestos de hecho que hacen posible la competencia del jurado: que

no se llegue a un acuerdo en las juntas (art. 90 a) TRI RTP y art. 48, 1 a) TRII) lo cual coincide con el art. 51 b) y el art. 147, 2 a) LGT; y que los contribuyentes no prestan la colaboración precisa (art. 90 b) TRI RTP y art. 48, 1 b) TRII) lo cual no tiene correspondencia alguna con los preceptos de la LGT estudiados. A primera vista, la importancia de esta distinción puede parecer poca en el sentido de que lo que la LGT establece es un supuesto de hecho -resultado de algo- consistente en que no haya acuerdo, con independencia del motivo que lo haya provocado, no acuerdo de mayorías o falta de colaboración. Sin embargo, con un análisis más detallado, se comprende que puede existir colaboración y no obstante no llegarse a un acuerdo de las mayorías y que, por otro lado, la falta de colaboración es una libre apreciación del Presidente de la Junta, mientras que la coincidencia de mayorías es algo matemático que se da o no sin que precise valoración alguna.

La falta de colaboración -supuesto típico históricamente de la competencia del jurado- se ve aumentada con este nuevo supuesto de la falta de acuerdo. De todos modos esta falta de colaboración no fue recogida por la LGT aunque su desarrollo posterior es diverso según los tributos. En el TRII y en el TRI RTP si se incluyó, como hemos dicho, por el contrario en el TRCU y TRCR y P así como en los convenios de fijación de cuotas no se han recogido. ¿Qué quiere ello decir? A nuestro juicio creemos que algo muy significativo y es que la colaboración, como colaboración social, no es algo típico de la estimación objetiva en general, sino propio de la estimación objetiva de bases imponibles en la evaluación global. Y por propio no queremos decir tanto exclusivo cuanto que fue en presencia de las evaluaciones en función

de lo que se elaboró la colaboración social.

2º) En cuanto a los recursos de agravios absoluto contra las imputaciones individuales, los dos supuestos contemplados por la LGT (incumplimiento de obligaciones contables e inexistencia de pruebas suficientes) han tenido un desarrollo distinto en los posteriores TT.RR. Mientras en el art. 90 b) TRJRTP solo se hace referencia a "cuando no haya pruebas suficientes", el art. 48, 1 b) TRJJ hace una conjunción de ambos al decir "cuando no existan --- pruebas suficientes por haber incumplido obligaciones contables". Con ello se supeditan las obligaciones contables a que sean capaces de servir de pruebas suficientes.

b**) La decisión en conciencia.—

Decía Turpin Vargas en 1956 (153) que la falta de estudios sobre el tema de los jurados no se explica por el hecho de que por lo general están autorizados a fallar en conciencia y que esto suponga la convicción que íntimamente forman sus componentes, no ya con las actuaciones y diligencias que aparezcan en el expediente sino con hechos o datos extraños al mismo. Parece que esta nota característica de decidir en conciencia ha hecho abandonar — durante largo tiempo el estudio del tema y, sin embargo, es quizás la cualificación de esta decisión lo que hacía de los jurados una institución más típica y falta de atención de la doctrina para contribuir a su perfeccionamiento dentro del ámbito legal.

Efectivamente la apreciación en conciencia es, en cierto modo, el tema clave y central de la historia de los jurados. Y

paralelamente a ello, el que la erencia de su nacimiento está en la falta de colaboración por parte de los contribuyentes, más deliberada que involuntaria, la cual desencadena una serie de efectos - condicionados y por todos conocidos: imposibilidad de aplicar el tributo por parte de la Administración, disminución del rendimiento de los impuestos. Este último efecto es el que verdaderamente preocupa a la Administración y de ahí que se haya establecido un paralelismo no siempre cierto: a disminución del rendimiento previsto corresponde un aumento del fraude. En muchas ocasiones puede ser correcto este planteamiento y entonces se le imputan al -- contribuyente los efectos mediante el expediente del fraude. Sin embargo, no se oculta a nadie que el paralelismo rendimiento-fraude es de carácter sumamente relativo en el sentido de que el fraude aumentará a medida que se pretenda obtener más rendimiento de un tributo. Y, en segundo lugar, no se puede imputar la falta de rendimiento previsto a la existencia del fraude ya que existe otro centro de imputación que es la propia Administración.

Los jurados tributarios tienen su posición en este esquema que acabamos de señalar: sustituir la falta de colaboración de los contribuyentes para que el rendimiento previsto del tributo no disminuya. Y la otra faceta de este mismo hecho es calificar la misión de los jurados de instrumentos para evitar el fraude. Consecuencia de todo ello es que cuanto mayor sea el rendimiento pretendido de un tributo más diferencia entre la previsión y la realidad se dará y los jurados tendrán que aumentar sus competencias paulatinamente para intentar acercar ambos polos. Esta tendencia a que la intervención de los jurados se incremente cada vez más es parte muy importante y significativa de su historia.

Antes de seguir adelante debemos definir la distinción existente entre lo que representan los jurados en un procedimiento objetivo de estimación de bases, concretamente en las evaluaciones global a partir de 1957, y en un procedimiento de estimación directa tanto antes de 1957 como posteriormente a la reforma. Ahora vamos a ocuparnos brevemente de la primera etapa para centrarnos luego en la segunda en la cual los jurados tienen que cambiar necesariamente de naturaleza por las nuevas funciones que se les asignan.

Tradicionalmente, desde su origen, los jurados tienen que decidir en conciencia, y sobre cuestiones de hecho, constituyendo un típico sistema objetivo: el contenido de su decisión es el dato objetivo inexistente y el elemento material con arreglo al cual se decide el dato objetivo que conste en un expediente o que se adquiriera por cualquier medio siendo extraños al mismo. Por lo tanto el papel que desempeña la conciencia se centra en la valoración que los miembros del jurado hacen de datos indiciarios para obtener otros datos que no existen o no son conocidos. Si la decisión en conciencia es lo esencial en estas instituciones ello representa la lucha interna entre la discrecionalidad y la vinculación. El jurado está compuesto de personas cada una con su conciencia la cual, al ponerse legalmente en el primer plano, parece por un lado querer sacar de la esfera jurídica el sistema de jurados y por otro el garantizar la moralidad, ya que no la juridicidad, de sus acuerdos. Ahora bien, si en conciencia no quiere decir más que eso y que los miembros del jurado a falta de unos datos consideran otros paralelos o indicadores y sustitutivos de aquéllos, no se puede llegar a la conclusión de la desvinculación total en las decisiones. Estas parten de otros datos, pero esto -

mismo ocurre cuando el legislador instrumenta un tributo o base de - índices o signos, el legislador en conciencia, cre que estos datos que él escoge, porque los puede conocer, le van a posibilitar el - llegar a otros datos desconocidos y que le son necesarios. Ahora - bien, el "creer" que unos datos le pueden llevar a otros no es un problema de conciencia. Esta no puede proporcionar, porque no es - su misión un criterio técnico. Por lo tanto, entre la conciencia - del legislador y el hecho se interpone un criterio típicamente tributario : el criterio de la capacidad económica. En igual sentido, el jurado al decidir en conciencia tiene que estar vinculado por - algún tipo de criterio, pues de lo contrario sería imposible fallar, y este criterio es también el de capacidad económica.

Debemos preguntarnos por lo tanto dos cosas: La primera es hasta que punto puede hablarse de desvinculación o no en un fallo en conciencia. La segunda, es cuáles son los hechos sobre los que debe decidir el jurado.

Respecto a la primera, "en conciencia" no quiere decir desvinculación total: el Jurado no inveta nada, sino que pasa de unos hechos a otros. Y el criterio para pasar de un hecho a otro es la conciencia, de igual que para el juez ordinario el - calificar un hecho de una u otra forma o el interpretar la ley - que se tiene que aplicar a aquel hecho con unos efectos rectrictivos o extensivos, es problema de su conciencia. En estas funciones que llamamos tradicionales de los jurados, anteriores a - 1957, su competencia era efectivamente sobre hechos de modo que - si bien habría que descubrirlos en caso de que no los hubiese o ca

lificarlos en caso de que habiéndolos no fuesen creíbles, todas estas operaciones se hacían con referencia a otros hechos. No hay ningún tipo de valoración jurídica porque el objeto no lo exige.

En cuanto a la segunda cuestión, el objeto al que se encamina la actividad del jurado. Sabemos que es precisamente a suplir la ausencia, bien objetivar bien subjetiva, de datos. Estos datos tienen una situación concreta en la dinámica del tributo: los datos que posibilitan el paso de la base normativa definida en la ley a la base fáctica para un contribuyente concreto. La ausencia de datos impide esta concreción y el jurado sustituye a la Administración en la operación que está llevaría a cabo y que no es otra cosa que la inspección: investigación de hechos imponibles no declarados o declarados parcialmente y comprobación de los datos consignados en las mismas. Así, pues, tenemos que los jurados sustituyen a la Administración en su función de prueba.

La comprobación inspectora de los jurados al suplir la ausencia de datos lo hace en un doble sentido. a) ausencia objetiva, es decir que los datos realmente no hayan sido proporcionados por los contribuyentes bien porque hayan incumplido sus obligaciones bien por haberse resistido, excusado o negado al requerimiento de los funcionarios de la comprobación (art. 23 ley de 22 de septiembre 1922). En este supuesto el jurado tiene que buscar los datos por el procedimiento de analogía objetiva antes descrito. b) ausencia subjetiva de datos, Ya no se trata de la inexistencia, como la ley de Utilidades de 1922 señala, sino del supuesto en que el contribuyente, habiendo presentado la declara-

ción jurada debidamente y habiendo facilitado la comprobación,— "tuvieran las Administraciones de rentas públicas, duda acerca de su exactitud o no les ofrecieran las suficientes garantías" (Regla 43 Instrucción Provisional de 8 de mayo de 1828). Es evidente que aquí, el jurado no tiene ya que descubrir hechos que no han si do proporcionados porque no existían o porque no se quisieron pro porciona, sino que debe "comprobar" los hechos y datos oportados.

Resumiendo podemos decir que los jurados en su función tradicional actuaban sobre hechos y la "conciencia" era una ra cionalidad análoga. Así es posible establecer:

- 1º.— Los jurados sustituyen al contribuyente por una falta de colaboración.
- 2º.— Los jurados sustituyen a la Administración por su imposibilidad de inspección.
- 3º.— Tienen carácter coactivo de represión del fraude como diferencia entre el rendimiento previsto y real del tributo.
- 4º.— No tienen función más que sobre hechos sin que pueda hablarse de actividad jurisdiccional sobre controversias (pretensiones opuestas entre partes).
- 5º.— La decisión "en conciencia", la vinculación o des vinculación del fallo, hace referencia a que es un sistema objetivo de determinación de datos lo cual implica, en cuanto a los hechos vinculación o los existentes y en cuanto al criterio vincula ción análoga y racional a otros hechos conoci-

dos para llegar a los desconocidos.

Cuando se plantea la reforma tributaria de 1957 el -- racionamiento del legislador es a nuestro juicio, y dentro de los esquemas establecidos, bastante lógico: los jurados tenían una mi si ón sancionadora para suplir la falta de colaboración de los con tri b u y e n tes que repercutía en el rendimiento de los tributos y -- aumentaba el fraude, mediante la sustitución inspectora de la Administración. A la hora de combatir, con nuevo ímpetu, el fraude fiscal se piensa de nuevo en los jurados. Pero sin distinguir que la función sustitutiva iba a ser de muy distinta naturaleza, ya -- que no se va a sustituir a la Administración sino a las juntas de funcionarios y contribuyentes. Los jurados no eran instrumentos -- idóneos para el fraude derivado de esta forma de aplicar los tributos. Este desajuste fue puesto de manifiesto, por ejemplo, por Perulles Bassas (154) afirmando que "cuando las juntas de evaluación global no consiguen llegar a un acuerdo para fijar el hecho -- imponible se somete su determinación a los jurados fiscales. Es -- tos organismos estaban concebidos, básicamente, como instrumentos de represión para determinar bases impositivas a los defraudadores. Por este motivo parece ser que no se adaptan a la función que les ha sido encomendada. En tales cosas habría que variar su composi -- ción o crear unas juntas superiores de evaluación global".

La razón por la cual entrar los jurados a tomar un -- papel tan importante o partir de la reforma de 1957 es una razón -- finalista, de rendimiento del tributo, mas que por la propia natu -- raleza de sus funciones. Ciertamente el que para las nuevas fun -- ciones fuese el jurado el órgano competente no está recogido en -- la LRT-1957. En esta Ley se hablaba de los recursos por aplica --

ción indebida de las reglas de distribución (arts. 33 d) y art. 35), del recurso de agravio absoluto (art. 35), sin que dichos recursos fuesen asignados a la competencia del jurado. Unicamente en el supuesto de falta de acuerdo sobre la cifra global se determinó que la señalaría el correspondiente jurado (art. 58 páf. 3.º referente al I.I.), igualmente en estimación directa, ante omisión o falseamiento de la contabilidad, la competencia es del jurado (art. 59 referente al I.I.).

El cuadro de reclamaciones, recursos y órganos competentes en cada caso fue configurado por las J.J.PP de modo casi totalmente paralelo excepto en la reclamación contra la inclusión en lista que no tenía sentido ante la forzosidad del sistema en JRTP. Esquemáticamente tenemos:

a) Organos competente el jurado:

- 1.- Recurso de los miembros en minoria de la junta — que estan en desacuerdo con la cifra de evaluación global (Regla 15. páf. 2 IPJRTP y Regla 20 páf. 2 y 3 IPJI).
- 2.- Para señalar la cifra global cuando no fue posible el acuerdo, el Presidente de la Junta considera — que los comisionados no prestan colaboración o no existe unanimidad entre los funcionarios. (Regla 16 IPJRTP y Regla 21 IPJI).
- 3.- Señalamiento de la base individual a los contribuyentes desconocidos y descubiertos por investigación o que hubiese omitido las declaraciones. Ambos casos en el II (Regla 43) y sólo el primero — en RTP (Regla 29).

- 4.- Recurso de agravio comparativo (Regla 24 IPJRTTP y Regla 47 IPJJ).
- 5.- Recurso de agravio absoluto en caso de que la comprobación fuese negativa (Regla 25 IPJRTTP y Regla 48 IPJJ).
6. Cuando no se haya accedido voluntariamente a ser incluido en la evaluación global. Supuesto previsto únicamente en la Regla 12 IPJRTTP por la forzosa del sistema y la imposibilidad de optar, no siendo extraño el que no exista, consecuentemente, posibilidad de reclamar contra la inclusión en lista.

b) Organos competentes distintos al jurado:

- 1.- Reclamación contra la inclusión en lista, ante la Administración de rentas públicas (Regla 12 páf. 6 IPJJ).
- 2.- Denuncia del Delegado de Hacienda por cantidades indebidamente percibidas de los contribuyentes por los asesores ante los Tribunales pero sin especificar cuáles. (Regla 8 páf. 6 IPRTTP y Regla 13 páf. 4 IPJJ).
- 3.- Reclamaciones contra la elección de comisionados ante el Delegado de Hacienda. (Regla 9 páf. 3 IPJRTTP y Regla 14 páf. 3 IPJJ).
- 4.- Recurso contra actos administrativos, ante tribunales de esta jurisdicción (Regla 26 IPJRTTP y Regla 49 IPJJ).

- 5.- Recurso de agravio absoluto cuando las comprobaciones sean positivas ante la Administración de Rentas Públicas. (Regla 25 IP~~I~~RTP y Regla 48 IP~~I~~R).
(155)

A nuestros efectos nos interesa el primer grupo de competencias que son los de los jurados. Hay que señalar, ante todo, que a partir de este momento los jurados entran a formar parte, -- como sustitutivos y subsidiarios, de un sistema de estimación objetiva. Con ello tenemos lo que podemos denominar "acumulación de objetividades" ya que, como quedo dicho, la estimación por jurados es un sistema objetivo, que antes de 1957 sustituía en ciertos casos a la estimación directa pero que ahora sustituyen a -- otra estimación objetiva, la de la evaluación global.

Por lo tanto hay que distinguir, a raíz de las reformas que comienzan con la LRT-1957, distintos tipos de funciones.-- Lo que si es cierto es que cualquiera que sea el motivo por el -- que un jurado intervenga se habla siempre de función subsidiaria, de segundo grado, (art. 50 y 147 LGT) que subsidia o auxilia a la Administración. Matiz, éste, recogido por el TEAC en un R de 3 -- de octubre de 1967 diciendo que la estimación por jurados tiene -- naturaleza subsidiaria "aplicable solamente cuando no sea posible, por culpa o sin ella del sujeto pasivo, la estimación directa o -- la estimación objetiva, lo que excluye que dicho régimen pueda -- prevalecer, desde la vigencia de esta ley (la LGT) sobre la comprobación administrativa de valores o pruebas del valor del hecho imponible por los medios fijados concretamente por la ley". La -- LGT, según esta interpretación del TEAC, está, sin embargo, en -- abierta incompatibilidad con el sistema de estimación objetiva --

de la evaluación global en cuanto que estas comprobaciones no — existan en dicho sistema y que la aplicación del régimen de jurado en la II.PP es automática en algunos casos (vp. Regla 43 IPJL).

La subsidiariedad en la aplicación de tributos, es función de segundo grado de distinta naturaleza según los supuestos. Se pueden distinguir fundamentalmente dos:

1º.- Sustitución de la Administración por no haberse dado la aplicación administrativa de los tributos. La aplicación del tributo no ha podido llevarse a cabo y el jurado sustituye — dando certidumbre a cuestiones no decididas.

En estos casos el jurado decide sobre algo sobre lo — cual no habría recaído decisión alguna, siendo precisamente una — falta de decisión lo que se comporta como supuesto de hecho para la competencia del jurado. Estos son: los casos de la falta de — acuerdo sobre la cifra de evaluación global y en el caso del re— curso por agravio absoluto cuando la comprobación sea negativa.

2º.- Actividad subsidiaria de la Administración con— sistente en el control de la posible arbitrariedad aplicativa. — Aquí, los jurados deciden controversias, deciden sobre algo que — ya estaba antes decidido pero que posteriormente dió lugar a des— acuerdo de alguna de las partes.

Estos son los supuestos típicos de la nueva estructu— ración y función de los jurados a partir de 1957. Se da una misión jurisdiccional en los jurados que tiene dos manifestaciones en la

evaluación global: el recurso de las minorías que no presten su - consentimiento a la cifra global y el Recurso de agravio comparativo y por aplicación indebida de las normas de distribución.

Tenemos que preguntarnos ante esto ¿Qué significa, a partir de este momento, la decisión "en conciencia"? ¿Qué clase - de vinculaciones tiene el jurado para decidir o dar su fallo?.

En el primer caso, sustitución por falta de acuerdo, - el jurado tiene que someterse a todo lo que se haya actuado si - este acuerdo inexistente era el de la cifra global. Las Reglas 16 y 21 de los II.PP del IRTP e JJ, respectivamente, establecen toda la mecánica de esta situación: los comisionados deben remitir al jurado una memoria debidamente justificada del beneficio global - que estimen y los ponentes deberán también formular un dictamen - integrado por un estudio económico de carácter general de la acti - vidad en el que se recogerán todos los datos que sobre ella puedan obtenerse, y un estudio de los rendimientos de las actividades de dos o más contribuyentes que por sus características puedan ser - considerados como típicos. El jurado, en vista de todo ello emite su decisión igual que la podía emitir la Administración o los re - presentantes del grupo y de la Administración. Bien es cierto que - su interés no es tan directo (156), como el que puedan tener es - tos últimos y que su fallo "en conciencia" además de estar vincu - lado a los hechos aportados por los componentes de las juntas es - ta guiado por el principio de la capacidad económica.

En el segundo caso, la caracterización del jurado co - mo órgano jurisdiccional plantea ya mayores problemas en cuanto - que la vinculación ya no se da, respecto a la conciencia, como -

criterio último, sino que entre ésta y los hechos sobre los cuales tiene el jurado que juzgar -valga la palabra- se interpone, - al igual que antes lo hacía el criterio de capacidad económica, - "algo" con arreglo a lo cual hay que dictar el fallo. Así, en alguna St. triunfalista de nuestro TS (157) aunque se habla del jurado como órgano soberano en la apreciación de los hechos, se determina que su conciencia es equivalente a justicia y equidad: -- "Se olvida la íntima naturaleza de los jurados y su misión específica de organismos de equidad, que en cuestiones de hecho y especialmente cuando se trata de fijar la base imponible en cada -- recurrente mediante la distribución individual de la cuota gremial, gozan de absoluta libertad de atribuciones para señalar en conciencia la cifra que estimen justa y equitativa, evitando así (para eso fueron creados) las enojosas y laboriosas operaciones e investigaciones necesarias para la exacta fijación de la base imponible en cada ejercicio económico" (158). Efectivamente, según se desprende de este jugoso considerando, los jurados por su soberanía no estarían mas vinculados que a la equidad y justicia, como mucho nos atreveríamos a decir al principio de capacidad económica absoluta pero no parece que lo esten al principio de capacidad económica relativa representado por los índices correctores de distribución. En cuanto a la sustitución de la inspección, nos -- confirma lo que ya hemos dicho con anterioridad.

Al tratar el tema, Bayón Maríné (159) afirma que el fallar en conciencia tanto debe hacerlo un jurado tributario como un juez ordinario, pero que éste "aplica los criterios de justicia de un ordenamiento jurídico historificado y concreto". En -- igual sentido podríamos aducir el art. 372 de la Ley de Enjuiciamiento Civil al establecer la estructura lógica de la sentencia:--

resultandos de hecho, considerandos de derecho, fallo. Con lo que nos encontramos ahora es precisamente con una ausencia de ordenamiento jurídico que concretice los criterios de justicia, y en su lugar el jurado tiene como norma a aplicar las reglas de distribución, índices básicos y correctos, que reflejen y concluyan los criterios de justicia de los tributos, de capacidad económica.

En los recursos de agravios hay que recordar los distintos puntos de referencia a los cuales se compara la reclamación: el recurso de agravio absoluto que supera la comprobación se somete a las normas legales establecidas para la estimación directa, y en el caso de no superar dichas comprobaciones "minuciosas" según la ILPP, el jurado compara la imputación con las reglas de distribución juzgando su correcta o incorrecta aplicación.

Los recursos de agravio comparativos, si bien solo pueden fundarse en la comparación de la cifra asignada al recurrente con la de otro u otros contribuyentes evaluados en la misma junta, no nos dá, dicho fundamento, el criterio de la comparación que tendrá que ser, en definitiva, las reglas de distribución. Como fueron aplicadas a un contribuyente en comparación a cómo fueron aplicadas a otro reclamante.

Finalmente, en el recurso por aplicación indebida de las reglas de distribución la relación comparativa es de sentido vertical pero en base a los mismos elementos que en el caso anterior: la base asignada al contribuyente reclamante y los índices básicos y de corrección aplicados.

Si llevan a cabo una actividad jurisdiccional es apli

car unas normas a un hecho, o, mejor dicho si la seguridad jurídica supone un control sobre la aplicación de unas normas a unos — determinados hechos, además de saber cuáles y de que naturaleza — son esas normas, tendremos que averiguar cuáles son esos hechos.— Tradicionalmente, en los jurados, la norma es la conciencia a — través del criterio de capacidad económica y los hechos, las llamadas "cuestiones de hecho". Ahora, ante los recursos de agravios, la norma es la conciencia a través de una norma no tipificada en el ordenamiento jurídico sino en las reglas de distribución. Veamos cuáles son los hechos.

a'') Los hechos. Cuestión de hecho.

Estos siempre son dos: un presupuesto, consistente en la base global aprobada, del cual se parte y una consecuencia, — la base individual, a la cual llega y es el objeto de la impugnación. Por lo tanto una base individual siempre es una cuestión — de hecho y de ello no tiene ninguna duda nuestra jurisprudencia — la cual lo ha sancionado reiteradamente ya que la cuantía en que la base debe ser fijada "no se trata de definir o atribuir o no — derechos, ni siquiera de interpretación de normas tributarias" — (160).

La distinción entre cuestiones de hecho y de derecho — a nuestro juicio es de las menos claras en toda esta materia. El profesor Clavero Arevalo las distingue diciendo que las cuestiones de hecho se reducen a "aquellas valoraciones, no intrínsecamente jurídicas, en las que se valora libremente hechos o circunstancias fácticas", y que las cuestiones jurídicas están constitui

das, frente a la subjetiva valoración libre por "las ilegalidades relativas a los hechos, como son la constancia material de los hechos la falsedad e inexactitud de los mismos, entre otras posibles" (161). Por su parte la jurisprudencia no es mucho más clara en delimitar esta distinción en ocasiones ha sido consciente de esa dificultad por la calificación jurídica que en cierta forma - llevan consigo siempre los hechos (STS de 28 de enero de 1964). -- Respecto a las primeras, el TEAC considera como tales los "sucesos o cosa que sucede y que solo puede referirse a lo que tiene realidad independientemente de toda opinión o criterio de calificación" (T. de 6 de junio de 1962) y el TS dice que "son aquellas que revisten un carácter material, independientemente de cualquier opinión o criterio que pueda sustentarse sobre la calificación fiscal" (STS de 22 de diciembre de 1962) (162). Sin embargo, mas interesante es ver la enumeración jurisprudencial sobre lo que son cuestiones de hecho o de derecho.

Entre las cuestiones de hecho encontramos, además de la cuantía de la base ya vista, la comparación de las bases (ST - 10 de febrero de 1964); la prestación de un consentimiento equivocado (163) la inclusión en lista (RTEAC8 de noviembre de 1966); - el volumen de operaciones (STS de 30 de octubre de 1967); los índices correctores (STS de 18 de junio de 1962 y 9 de mayo de 1963). Hay que señalar que a partir de la Ley de 23 de diciembre de 1959 el TS (Sts de 18 de junio de 1962; 27 de octubre de 1962 y 3 de enero de 1963) Como la orientación de interpretar restrictivamente las cuestiones de hecho principalmente para no dejar el art.- 19 de dicha ley en la ineficacia.

Entre las cuestiones de Derecho encontramos: la sujección al impuesto (Sts de 22 de diciembre de 1962 y 28 de febrero de 1964. RTEAC de 8 de noviembre de 1966); no someterse a las reglas de distribución (Sts 18 de junio de 1962, 27 de octubre de 1962, 3 de enero de 1963, 8 de julio de 1965); los índices básicos y los vicios de forma (St 18 de junio de 1962).

De esta jurisprudencia se sacan interesantes observaciones de entre las cuales cabe señalar, a los efectos que ahora nos atañen, que si, como dice la STS de 3 de enero de 1963, "el índice básico nos debe llevar al cálculo del elemento contributivo fundamental, esencial, y el corrector sólo debe desempeñar cometidos modificativos, recogiendo las singularidades y detalles de un determinado negocio", no se entiende fácilmente por qué los índices básicos son considerados cuestiones de Derecho mientras que los correctores son cuestiones de hecho, pues aquellas, si según dice en otra ocasión nuestro TS en la repetida St. de 18 de junio de 1962, son considerados como cuestiones de Derecho por cuanto "suponen o sobreentienden entrar en el estudio del problema de aplicación de los índices en relación con valoraciones objetivas de elementos relevantes y determinativos en parte del impuesto y de reparto justo y equitativo que pueda reconducir incluso bien a la proyección bien al olvido del principio de igualdad ante la ley", nos parece equivocado el que los índices correctores, en función de su cometido, no estén ordenados a la misma finalidad de justicia y equitativo reparto de las cargas fiscales. A nuestro juicio estamos ante uno de los momentos de desvinculación entre el principio de capacidad económica, absoluta y relativa.

Otra observación importante es que mientras los vicios formales son considerados cuestiones de Derecho, los vicios de -- consentimiento quedan incluidos en las cuestiones de hecho.

Ahora bien, y a falta de lo que nos queda por analizar en el próximo apartado, no puede conducir a error el planteamiento que hemos hecho al trazar, en la materia de recursos, una línea divisoria casi tajante entre hechos y derecho aplicable, -- considerando entre los primeros los elementos que el jurado debe tener en cuenta para dictar su fallo. Al ser estos recursos una actividad de tipo jurisdiccional y entablarse un procedimiento -- hay una fase de pruebas que se unen a los antecedentes que sirvieron a la imputación que se impugna (164). Este procedimiento tiene dos fases: primero la interposición del recurso y segundo la proposición y presentación de alegaciones y pruebas (165). Es importante señalar que la prueba corresponde exclusivamente al recurrente --estando la Administración libre de ellas (STS de 17 de diciembre de 1964)-- y no considerándose el recurso completo en -- tanto en cuanto no se presenten por cuanto no permite conocer su alcance y contenido (RTEAC de 11 de noviembre de 1960).

El jurado tiene una posición de prevención ante las pruebas presentadas y así, mas recientemente, el TS ha mantenido que el jurado no tiene por qué atenerse necesariamente a determinados "datos contables" de la Empresa ni a aquéllos otros que la misma aporte. (STS de 4 de junio de 1968). La desconfianza hacia el contribuyente sigue siendo palpable. Por el contrario también mantiene el TS el que los informes que la Inspección de Hacienda remite al jurado para que resuelva un recurso de agravio tienen --

el "carácter de verdadera propuesta de resolución" (STS de 15 de diciembre de 1964). La influencia de la Administración sobre el jurado, órgano que debería pretenderse independiente dada esta función jurisdiccional que tiene asignada, sigue siendo notoria.

b^{***}) La norma aplicable.-

Hemos visto los hechos, tenemos que referirnos brevemente a la norma aplicable, dejando para el próximo apartado parte de los problemas en este sentido.

Al comenzar el estudio del principio de seguridad jurídica pusimos enseguida de manifiesto que los jurados actuaban "en conciencia" porque no podían actuar "según Derecho". El análisis del término "conciencia" nos ha conducido hasta este punto en el que nos encontramos, con la conclusión de que en conciencia que ria significar desvinculaciones y que si bien en conciencia actúan todos los órganos, jurisdiccionales o no, la desvinculación total no se daba.

El carácter jurisdiccional del jurado nos recuerda el art. 2 de la Ley Orgánica del Poder Judicial cuando atribuye a -- los Tribunales, como función exclusiva y excluyente la "potestad de aplicar las leyes". ¿Qué relación existe entre un jurado tribun tario que tiene potestad para aplicar las "normas de distribución", cuando estas se convierte en cuestiones jurídicas, y la actividad de un Tribunal?. El enfoque del tema desde la perspectiva de la dualidad, en la decisión, entre equidad y tasación, entre ordenam miento jurídico positivizado y orden jurídico "abierto", entre De

recho positivo y jurisprudencia no vamos a tratarlo aqui pero esperamos poderlo hacer en una próxima ocasión.

De todos modos señalemos -y ello aún a falta de conocer las motivaciones de los jurados, materia reservada- que las doctrinas realistas del Derecho tendrían un fuerte argumento en esta institución pues si se pudiese hacer el paralelismo terminológico, ante un jurado no se invoca un fundamento jurídico, el ins no es un prius a la sentencia judicial sino que, por el contrario Derecho es lo que dice el juez. No hay Derecho y por lo tanto no se puede plantear la cuestión de si de su origen procesal, ni de si el Derecho preexistente es norma o no, es decir -- si vincula o no vincula al juez.

En la evolución de los jurados hay un momento de su desarrollo histórico en que las reglas matemáticas que aplican -- son convertidas en reglas jurídicas, según veremos enseguida. -- Ahora, dando por supuesto este carácter, veamos esquemáticamente cuales, ante los tres tipos de recursos de agravios existentes, -- la posición posible de los jurados y el proceso lógico desarrollado para llegar al fallo.

Antes, hay que ver el esquema de elementos a considerar. Estos son: 1º) una base global homogénea para todos los contribuyentes del grupo y que es el punto de partida de la imputación. 2º) los índices básicos y correctores aprobados por la junta. 3º.) la base individual imputada a cada uno de los miembros -- del grupo. Estos supuestos nos encontramos:

1. Recurso de agravio absoluto. El jurado partiendo - de la cifra global, determina cuáles de entre los índices que fue- ron aprobados en su día son aplicables al recurrente. Después de su valoración resultará de ello una base impositiva determinada.- En muy importante señalar que los índices que escogió la junta y la valoración que les dió así como la base individual resultante- puede coincidir o no con los índices, valoraciones y bases que de- termine el jurado. Respecto a la base individual, en consecuencia, el fallo puede rectificarla o ratificarla.

En realidad lo que se dá en este supuesto es una nue- va distribución individual hecha por distintos órganos.

2. Recurso de agravio comparativo. En este caso el - proceso mental del jurado debe ser, partiendo de que a un contri- buyente concreto del grupo con el cual se compara el reclamante - se le asignó por la junta una base determinada como consecuencia- de la aplicación de determinados índices cuales fueron valorados- de un modo igualmente propio, buscan la equivalencia (proporcio- nalidad mas bien que igualdad matemática) con los índices aplica- dos y la valoración dada para el contribuyente reclamante y que - dieron lugar a la base objeto de la reclamación.

El agravio comparativo tiene una dirección horizontal y se asemeja a una regla de tres. Pero, y esto creemos que es lo - importante, la comparación no puede quedar limitada al nivel de - las bases imputadas, sino que debe subir hasta los criterios con- forme se les aplicaron, los índices, para establecer la compara- ción en los orígenes de la consecuencia y no en ella misma. El -

jurado no juzga si los índices del contribuyente con el cual se -- hace la comparación están conectamente aplicados, por el contra-- rio lo establece como punto de referencia para equiparar la apli-- cación que al reclamante se hizo de los suyos.

3. Recurso por aplicación indebida de las reglas de -- distribución. La conexión que se establece entre la base imputada y recurrida y las reglas de distribución no tiene ningún sentido-- horizontal sino que es exclusivamente vertical. Ahora bien, por-- "aplicación indebida" a nuestro juicio se pueden entender tres co sas.

- a) que lo indebido fue la elección de los índices a -- --aplicar al contribuyente reclamante.
- b) que lo indebido de la aplicación no fue la elección de los índices, de entre todos los posibles, sino-- la valoración que de ellos se hizo para el contri-- buyente.
- c) que lo indebido sea el último paso que lógicamente nos falta: aplicación, más errónea que indebida, -- de los índices señalados y con las valoraciones da das. Lo indebido de la aplicación estaría situado, en este caso, en el iter entre la valoración de -- los índices elegidos y la señalización de la base-- individual.

No se trata a nuestro juicio de una alternativa sino-- de que por "aplicación indebida" deben entenderse los tres supues-- tos y todos ellos son capaces de dar lugar a un recurso de este -- tipo, sirviendo por igual de fundamento.

c'') Principio de la "cláusula general"

El principio de universalidad de acceso a la jurisdicción contencioso-administrativa, o "principio de la cláusula general" como es sabido tiene una gran importancia y trascendencia en materia de ju rados tributarios. Interpretando el art. 1 y 40 f) de la LJCA tenemos que todo acto de la Administración puede ser recurrido salvo los exceptu ados por Ley. La jurisprudencia interpreta -según afirma Garrido -- Falla (166)- las excepciones con carácter rigurosamente restrictivo.- Si contra una resolución determinada "no cabe ulterior recurso", ello debe de entenderse en el sentido de que se excluye cualquier recurso-gubernativo, pero no el contencioso-administrativo. Así, la jurisprudencia del TS, distingue para fundamentar esta restricción según la - excepción este establecida en una norma de carácter reglamentario o - en una ley. En el primer caso, se trata de un problema de jerarquías-de normas y, por tanto, un precepto reglamentario no puede modificar-el principio general establecido por la ley. En el segundo, es precisamente el principio de jerarquía de normas el que ampara la posibilidad de la excepción ya que una ley puede derogar a otra ley ante-rior; pero, en este caso, afirma el TS, es necesario que la exclusión este expresamente referida al recurso contencioso-administrativo.

Según este esquema trazado se comprenderá fácilmente que-el problema, en el ámbito del Derecho Tributario y concretamente en - el de los recursos de agravios ante el jurado, son serios y de cierta gravedad. Las normas reglamentarias y las leyes han intentado, y conseguido, sortear el principio de la cláusula general pero a un precio quizás excesivamente elevado.

Normalmente se suele hablar del aumento progresivo de las competencias de los jurados tributarios en dos sentidos. Bien en su -

extensión a un mayor número de impuestos, bien en el del aumento de los supuestos de hecho en que se dá entrada a su intervención (de la decisión sobre cuestiones de hecho por falta de datos, por sospechos, etc. a fijar bases imponibles, resolver controversias, y recursos). - Ahora bien, con ser todo ello importante y significativo, un aspecto concreto de entre estas nuevas competencias es el que ahora nos preocupa y sobre el cual debemos llamar la atención. Se trata de hacer notar, con toda la fuerza de que seamos capaces, la función jurisdiccional que a los jurados se les ha encomendado. La "iuris dictio", es decir lo que es Derecho es algo que, en un Estado de Derecho, queda reservado a los tribunales de justicia, aunque estos tribunales sean -- los económicos-administrativos(167). Sin embargo, en nuestro ordenamiento jurídico tributario nos encontramos con unos órganos administrativos que "juzgan" lo que sea Derecho para los contribuyentes, que controlan si lo que otros órganos de la Administración han ejecutado, se ajusta o no a Derecho.

Evidentemente de este ~~tama~~ no trataríamos aquí, aunque -- sea en términos muy breves, si no fuese que esta situación se ha debido a la LRT-1957 y a la institución objeto de esta Tesis. En efecto, -- una de las consecuencias, a nuestro juicio más graves, que trajo consigo la evaluación global fué la repercusión --y esta sí que fué una -- repercusión estrictamente jurídica y difícilmente podría ser amortiguada con los tradicionales criterios administrativos de "agilidad", -- "efectividad", etc. que en orden a la seguridad jurídica supero el -- sistema de recursos. El legislador, en 1957, no previó lo que ello -- podía significar e intentó, después de algunas orden ministerial borrar su falta. Intentó lo que la jurisprudencia ha llamado --y todos -- los que han tratado el tema lo recogen fielmente "cohonestar" la intervención de los nuevos jurados con el establecimiento de garantías superiores que sirvieran de contrapeso.

Pero es precisamente en eso "cohonectar" en donde se ha elevado a los jurados a unas competencias estrictamente jurídicas. Cohonectar, define Julio Casares, es "dar visos de buena a una acción o tratar de excusarla con pretextos y fingimientos" (168). El establecimiento de garantías superiores, el acceso a la jurisdicción contenciosa-administrativa no es más que un pretexto para excusar la acción: el que los jurados pudiesen juzgar sobre la aplicación de las reglas de distribución de una junta. Y el fingimiento fue convertido por obra exclusiva del legislador, unas cuestiones de hecho en cuestiones jurídicas. Con ello tenemos ya "cohonectado" el sistema pero habiendo introducido en el ordenamiento jurídico un nuevo elemento - incongruente e irreconciliable con él.

Si, en otros órdenes, el legislador y la Administración han ido haciendo lo que vulgarmente podríamos llamar "remiendos" a nuestra institución -y de ello tendremos datos a lo largo de las páginas siguientes- igual calificativo cabría aplicar a la efectividad del principio de seguridad jurídica. Para arreglar una incoherencia del Sistema se cae en otra incoherencia. Pero en muy raras ocasiones -y las evoluciones globales no se encuentran precisamente - incluidas en la excepción- se vuelve de nuevo al Principio a fin, - de partiendo de él estructurarlo nuevamente.

De todas estas contradicciones el exponente más claro es la evolución de nuestra jurisprudencia. Desorientada y hasta diríamos que desalentada, avanza y retrocede, interpretando y aplicando, bien extensiva bien restrictivamente, los principios en que cre se inspira el sistema de recursos e incluso una misma ley. El TS se ha esforzado en elaborar, fundamentalmente en torno a la ley 23 diciembre de 1959, una doctrina coherente pero los resultados son, de manera -

muy principal para el contribuyente que pretende recurrir, dispares e, incluso, contradictorios. De ello no nos extrañaremos tanto si tenemos en cuenta que el art. 19 de esta ley últimamente citada, en el cual se establece la posibilidad de acceso a la vía contencioso-administrativa en ciertos supuestos, fue modificado en la discusión de las Cortes introduciéndose en este momento la redacción con que fue aprobado -- (169) fue algo conseguido a última hora y no parece que a instancias de la Administración.

Entrando a estudiar brevemente los momentos por los que -- la competencia del jurado transcurre nos encontramos con la declaración de competencias, las actuaciones y el fallo, y las notificaciones. Aunque sea alterar el orden lógico de estos tres momentos vamos a ocuparnos del primero y último sucintamente para entrar luego en -- las actuaciones y fallos, en la competencia propiamente dicha.

El principio de la cláusula general en cuanto a la declaración de competencia en la LRT-1957 fue establecido de modo inverso a como dijimos al principio de este apartado. Si, como quedó expuesto, se entiende que se puede acceder a la vía contencioso-administrativa mientras no este exceptuado por ley, el art. 130 e) LRT.-1957 determino que en las cuestiones relativas a la competencia de los jurados podrán ser impugnados en vía contenciosa "cuando la ley lo autorice". -- Lo que tenemos, pues, es una cláusula general negativa, una prohibi--ción que sólo por una autorización puede ser destruida. Sin embargo, -- el art. 132 de la misma Ley seguirá el método tradicional de excluir--expresamente de la vía contenciosa los acuerdos de competencia del jurado.

Para los casos de intervención del jurado a raíz de estimaciones objetivas el Dcto. 1296/1965 de 6 de mayo, determinó en su --

art. 3º que se entendía automáticamente declarada pero únicamente cuando esta intervención tuviese por objeto la base global, no los recursos de agravios.

En cuanto a las notificaciones, el problema que plantea es el secreto de sus motivaciones, el fundamento de sus acuerdos. Como ha señalado el profesor Clavero Arévalo "este carácter reservado de la fundamentación equivale a una falta de motivación, ya que las garantías que ésta supone lo es en tanto se exteriorizan las razones que conducen a una solución" (170). El Dcto. 1296/1965 en su art. 15,3 sigue manteniendo esta carácter reservado. A pesar de ello y de la tradicional resistencia a poner de manifiesto el fundamento del acuerdo, es decir la conciencia y la equidad, el TS en ST de 15 de noviembre de 1962 dió como nula la notificación hecha sin que se expresase la motivación, ni se transcribiese el acuerdo integro, ni se indicase los recursos que contra él cabían.

Entrando, finalmente, en las actuaciones y acuerdos de los jurados en relación con la posibilidad de impugnación en vía contenciosa, tenemos, antes, que desbozar el problema aunque sea adelantando algunos temas que luego serán considerados mas ampliamente en otros lugares de la Tesis. Los puntos que nos quedan marginales son:

1º. Contra las bases imputadas por la junta los primeros recursos que deben interponerse son los de agravios ante el jurado. Principio rentado por el TEAC ya que ni la LRT-1957 ni las II.PP puntualizaron el tema (171).

2º. No se puede reclamar contra las bases directamente en vía económico-administrativa. Los Tribunales Económi-

co-Administrativos rechazan de plano sin entrar en el fondo aduciendo distintas razones, fundamentalmente que las actuaciones de las juntas no son actos administrativos; el art. 19 de la Ley de 23 de Diciembre de 1959; en ocasiones utilizan un original y significativo argumento de tipo comparativo. El diversas Resoluciones el TEAC recuerda "no debiendo olvidarse, por otra parte, que los demás contribuyentes que integran el Gremio o Rama y su consiguiente junta, han aceptado su base, se han conformado con la cuota correspondiente y han verificado su ingreso, logrando así una seguridad fiscal que no sería justo modificar o alterar, con quebrantamiento de un derecho, como consecuencia de una opinión individual distinta". (172).

3º. Los recursos por agravio absoluto y comparativo son alternativos, no simultáneos. Establecido en el art. 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959 fue recogido por el TS (173) TEAC (174). A este "optar libremente" se le ha objetado su relatividad debido a que cada recurso tiene su fundamento propio (175).

4º. Los recursos de agravio contra la bases ante el jurado y la reclamación contra la liquidación ante el Tribunal Económico-Administrativo son alternativos, no simultáneos. Pero lo previo no es únicamente la interposición del recurso de agravios sino el que exista acuerdo del jurado (176) Posición contraria -parece mantener García Trevijano para el cual si se-

atacan conjuntamente las bases y las liquidaciones, el recurso contra estos debe suspenderse hasta que se resuelva el de agravios (177).

5º. Continuidad de la acción administrativa ya se interponga un recurso de agravios ya una reclamación económico-administrativa. De las Reglas 51 y 44 IPII resulta el principio "solve et repete" por medio de una liquidación provisional (178). Por lo tanto, en sentido --contrario a lo que ocurría en el número 4º anterior,-- en este caso los recursos de agravios serán previos --en cuanto a la interposición pero no en cuanto a su --resolución (179).

Separadas todas estas cuestiones, veamos cuál ha sido la regulación que del principio de la cláusula general ha hecho la legislación y la interpretación de la jurisprudencia.

1) Legislación: En la LRT-1957 únicamente el art. 58 contraría la ex-clusión explícita requerida, velando cualquier recurso incluso el contencioso-administrativo contra el acuerdo del jurado que determinase la cifra global. Nada se dijo respecto a los recursos de agravios.

En los II.PP --primero la del impuesto sobre el rendimiento de trabajo personal y luego la del impuesto industrial-- se recogió, en sus Reglas 16 y 20 respectivamente, la excepción respecto a la cifra --global. Y por primera vez --y en normas reglamentarias, Ordén-- se establece la imposibilidad de impugnación total contra los acuerdos de los jurados resolviendo un recurso de agravio comparativo. La redacción de las Reglas 24 IPJRTP y 47 IPIK es la misma y en ellas no se hace distinción alguna entre agravio comparativo y aplicación indebida de las nor

mas de distribución, sino que por el contrario al interponer el recurso "se remitirán las actuaciones administrativas relativas a la imputación individual de los beneficios", lo cual quiere decir, independientemente del derrotero que con posterioridad sigan los recursos, - que el de agravio comparativo tiene que ser resuelto en base a las -- normas o actuaciones de la imputación.

El tercer paso fué dado por la O. de 30 de octubre de 1958 al comenzar la diferenciación entre recursos de agravio comparativo y por aplicación indebida de las reglas de distribución. La distinción-- sólo se hizo desde el punto de vista de los fundamentos que el recurso de agravio comparativo podría adoptar y no en cuanto a los efectos de ulterior recursos. Así se estableció que sólo podrá fundarse en la-- comparación de la cifra asignada al recurrente con la de otro u otros contribuyentes evaluados en la misma junta; o en la aplicación indebi-- da de los índices básicos y de corrección para la imputación indivi-- dual del beneficio global.

En cuarto lugar, el Dcto. 1127/1959 de 9 de julio por el que se unificaba el procedimiento en los jurados fiscales competentes en tributos a cargo de la Dirección General de Impuestos sobre la - Renta comenzó la etapa de reconocimiento de una situación anómala y - así: en el preámbulo se puede leer el que "ciertamente que en los ju-- rados, fiscales, autorizados en general a fallar en conciencia, apare-- ce más debilitada que en otros órganos la idea de conexión entre sus acuerdos y las diligencias que aparecen en los expedientes; pero una cosa es que la convicción de sus miembros pueda formarse de ese modo y otra bien distinta que carezcan de la oportunidad de tomarlos en -- consideración". Y el art. 19 establece con carácter la impugnabili-- dad de las resoluciones de lo jurados, aduciendo para ello diversas -

leyes anteriores pero que en realidad a nuestros efectos no justifican ni legalizan la situación en que se encuentra la excepción a la "cláusula general" respecto a los recursos de agravios ya que éstos son competencias nuevas dadas a los jurados en 1957 y que, por lo tanto, no tienen amparo en ninguna ley anterior.

Por fin, la ley de 23 de diciembre de 1958, en su art.19 reguló el tema de los recursos de agravios pero en lugar de legalizar la situación de inimpugnabilidad existente al amparo de una orden y un Dec. lo que hizo fué abrir camino de acceso a la vía contencioso. Podemos observar en este art.

1º.- Se confirma la distinción entre agravio comparativo y absoluto, ("o el de" fin pf. 10 art. 19).

2º.- La distinción entre agravio comparativo y aplicación indebida de las reglas de distribución ("o de") se oscurece en relación a la distinción que había hecho la O. de 30 de octubre de 1958. Sin embargo, al final del páf. 2º del art.19 se refiere exclusivamente a las cuestiones de hechos suscitadas en el recurso de agravio comparativo. Ante esta ambigüedad queda la duda y será la LGT en -- sus arts. 152 y 165 la que distinguirá ambos, aunque antes de 1953, la O. de 20 de junio de 1950 y la Circular nº 58 del 25 del mismo mes y año habían rectificado o, mejor dicho, aclarado el contenido del art. 19 en el mismo sentido de la O. -- de 30 de octubre de 1958, es decir un recurso con doble fundamento.

La LGT en los artículos que acabamos de citar, distingue

los recurso y concedo posibilidad de acceso a la vía contenciosa sólo al recurso de agravio "por aplicación indebida de las reglas de distribución". En igual sentido se pronunció el Dct. 1292/1965 de 6 de mayo sobre unificación de procedimiento ante los jurados tributarios adaptándolo a la LGT y como norma de carácter transitorio en tanto no se dicte su reglamento previsto en el art. 9.º LGT.

Ahora bien, volviendo atrás y contemplando el art. 19 de la ley de 23 de diciembre de 1959 tenemos que preguntarnos: si la competencia de los jurados tradicionalmente estaba centrada en las cuestiones de hecho y por esa razón no eran recurribles ni en vía contencioso-administrativa ¿Qué es lo que ha ocurrido? ¿Por qué son ahora parcialmente recurribles?. Las posibilidades son dos: o porque las cuestiones de hecho se hacen recurribles en vía contenciosa, o porque algunas de las cuestiones que hasta ahora eran de hecho se convierten, por decisión legislativa, en cuestiones jurídicas. Si adoptamos la primera postura, no tiene sentido que se dejen fuera de la posibilidad de recurso las resoluciones de los jurados sobre agravios comparativos y absolutos; si adoptamos la segunda posibilidad teórica, nos encontramos con que el jurado entra en una nueva fase, a cuyo significado y consecuencias ya nos hemos referido, pero haciendo notar, una vez más, que los supuestos de hecho siguen siendo exactamente los mismos.

Este art. 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959 tiene - que completarse con los preceptos de la LGT y fundamentalmente con el art. 152, 3 b) que establece un nuevo supuesto de hecho - que por exclusión ya estaba en aquel art. 19 - siendo recurribles los acuerdos que se hayan extendido a cuestiones de Derecho. Ciertamente podría pensarse que la aplicación indebida de las reglas de distribución (art. 152,

3, c) LGT) son casos en que el jurado se extendió a cuestiones jurídicas y de ahí la posibilidad de acceso a la vía contenciosa. Si ésto - fuera así, cosa que no creemos, resultaría que la seguridad y garan-tía jurídica que supone para el contribuyente el poder recurrir con-tra un acuerdo del jurado le vendría, única y exclusivamente, por la vía indirecta de la falta de competencia del órgano que se extendió a cuestiones jurídicas.

Pensamos que desde este punto de vista procesal de la impugnación el recurso por aplicación indebida es autónomo y de carácter jurídico. Y que en los restantes recurso de agravios cabe la posibili-dad de que el jurado se extienda a cuestiones de derecho con lo cual el efecto sería idéntico al anterior.

Lo que a nuestro juicio queda claro, y creemos importante recalcar, es:

- 1º. El recurso de agravio por aplicación indebida de las reglas de distribución como "cuestio iuris" es una -- creación ficticia del legislador en 1959. Siendo el -- efecto que ello lleva consigo la única nota nueva que lo diferencie del recurso de agravio comparativo.
- 2º. Ambos recurso tienen la misma naturaleza y distinto-- fundamento al igual que lo tenían ya desde la O. de -- 30 de octubre de 1958.
- 3º. Tanto uno como otro tienen por objeto inmediato las reglas de distribución y por objeto mediato la base individual contra la que se recurre.
- 4º. El jurado, en ambos casos, tiene que poner en cuestión

y "juzgar" las bases individuales con arreglo al mis-
mo punto de referencia: las reglas de distribución.

5º. La base individual determinada por unas juntas de eva-
luación en unas ocasiones será cuestión de hecho y-
en otras cuestión de derecho, según el recurso de -
agravios que se interponga.

2) Jurisprudencia. 9

Afirma el profesor Sáinz de Bujanda que una de las mu-
chas ventajas que ofrece la codificación es el servir de base para
una jurisprudencia (180). A sensu, contrario, pues, no debe extra-
ñarnos que el caos normativo en que quedó sumido nuestro sistema-
tributario después de la (RT-1957, sumiese igualmente en un caos -
interpretativo a la jurisprudencia.

Es completamente lógico el que nuestro TS dudase ante-
la interpretación de normas que variaban tan sustancialmente las -
competencias de los jurados. La desorientación se produce porque -
la jurisprudencia es reacia a admitir el que los jurados decidan -
"en conciencia" cuestiones de Derecho, sobre todo considerando que
hasta entonces los jurados tenían su campo de competencias limita-
do a las cuestiones fácticas. Pero mucha mayor previsión tiene a -
que cuestiones de Derecho no tengan garantías jurídicas posteriores
a los jurados. Y este es el sentido que impera.

Para superar esta situación el TS se enfrenta con la -

nueva Ley de 23 de diciembre de 1959 haciendo un razonamiento en dos fases:

1ª. Exposición de la evolución y significado de los ju
rados. "La orientación y finalidad de la institución de los ju
rados fiscales a través del devenir histórico de la Política fiscal--
en nuestra Patria ha sufrido mutaciones si se mira comparativamen--
to a su inicial concepción en relación con la configuración especí--
fica que tenían a partir de la Reforma de 26 de diciembre de 1957.
Lo que en principio nació como medida extraordinaria en situacio--
nes de emergencia, según puede comprobarse al contemplar las nor--
mas que le dieron vida --contribución sobre utilidades de la rique--
za mobiliaria, contribución de usos y consumos, impuesto del Tim--
bre., contribución sobre la renta e impuesto de derechos reales,--
con funcionamiento abreviado, espíritu de equidad y concreta mecá--
nica de su decisiones resolviendo en conciencia- ha derivado en --
instrumento ordinario del procedimiento determinador de ciertos im
puestos en cuanto fijación de bases y señalamiento de cuotas se --
refiere, por eso el sistema de inapelabilidad de sus acuerdos si --
era justificable conforme a las causas que impulsaron su nacimien--
to --remedio de situaciones incontrolables, estado de presunto frau--
de fiscal, negligencia y rebeldía en algunos contribuyentes, incre--
mentos no justificados, etc. --no lo es tanto si se centra dentro --
del rumbo que marca la nueva Política fiscal y la moderna técnica--
tributaria". Considerando que se encuentra en las sentencias del --
TS. de 18 de junio y 27 de octubre de 1952, ya clásicas en esta --
materia (181).

La STS de 3 de enero de 1963 (182) plantea la misma evolución pero haciendo resaltar dos cosas que en las Sts anteriores - no se señalaba: 1º) los potenciales riesgos que la proliferación de jurados implica al extenderse a grandes sectores de nuestro sistema tributario. 2º) Los jurados cumplen una función sustitutiva en la determinación de bases y cuotas, es decir, en lo que podría considorarse primera fase del procedimiento liquidatorio.

2º. Critica al legislador de 1957. "La limitada previsibilidad del legislador tuvo un reflejo más al ampliar el nuevo derrotero del sistema fiscal su reforma de 26 de diciembre de 1957 impulsora del nuevo método de las evaluaciones globales de bases imposi-tivas e instauradora de los jurados en esta modalidad recaudatoria, por lo que se refiere a ese problema de la inapelabilidad. En efec-to, los autores de la reforma si bien rentaran las bases del nuevo-ordenamiento no pudieron prever todas sus consecuencias, de ahí la necesidad de normas complementarias: Instrucción de 9 de febrero de 1958, O. de 30 de octubre de 1958, O de 22 de marzo de 1959, Dec. - de 9 de julio de 1959, que no obstante ello dejaron sin rematar ea buen seguro por su inferior rango- extremo tan importante como el - consistente en la necesidad de cohonectar la intervención del jura-do con el establecimiento de grantías superiores que sirvieran de - contrapeso en los mencionados casos de evaluaciones globales". (Con-siderandos de las Sts. de 18 de junio y 27 de octubre de 1952 y 3 de enero de 1963).

A nuestro juicio es esta critica del TS al legislador una de los argumentos que con mayor autoridad nos llevan a dudar -

de la reforma de 1957 y de las evaluaciones globales concretamente. Aparte del dato de que el TS considere el sistema como "modalidad-recaudatoria".

La conclusión del razonamiento basado en estos dos premisas es la interpretación del art. 19 de la ley de 23 de diciembre de 1959: "a simple vista puede observarse que de hacer una interpretación lata y extensiva de la referida excepción se incurriría en el contrasentido de dejar casi sin él a la norma examinada en el extremo de referencia, convirtiendo la excepción en regla general y contraviniendo la finalidad del legislador que, salvando como intangibles las apreciaciones hechas en materia exclusivamente de hecho por el jurado, quiso abrir el cauce revisor de esta jurisdicción en todas aquéllas cuestiones que de una manera o de otra con más pmenos acentuado matiz no estuviesen revestidas de un carácter exclusivamente fáctico" (STS de 18 de junio y 27 de octubre de 1962).

Más expresiva es la STS de 3 de enero de 1963 en su condición sobre el citado art. 19 al decir que "dicha norma empieza - por rentar el principio de impugnabilidad de los actos declarativos de las bases impositivas fijadas en régimen de evaluación global - en el supuesto de aplicación indebida de las reglas de distribu- ción o de agravio comparativo, atribuyendo la competencia al co- rrespondiente jurado fiscal cuyas decisiones podrán ser objeto de recurso contencioso-administrativo; por tanto nos encontramos con - dos períodos gramaticales perfectamente engarzados por el pronom- bre relativo "cuyos", quien refiriéndose a las decisiones de los - jurados, y a la misma materia y ámbito que estos pueden conocer, -

somete el enjuiciamiento de la misma a la revisión jurisdiccional - lo que evidencia que es revisable jurisdiccionalmente la aplicación indebida de las reglas de distribución o agravio comparativo, lo - que se erige en regla en la ley que comentamos, quedando en mera - excepción la exclusión jurisdiccional formulada en el último párrafo del precepto analizado" "salvo en el caso de que se refieran a cuestiones de hecho suscitadas en el Recurso de agravio comparativo". Carácter de excepción que impide someterla a una interpretación extensiva como única manera de que la regla no quede anulada - por dicha excepción y de que el precepto legal cuestionado no nos lleve al absurdo de su inoperancia".

Las conclusiones de esta interpretación son, por lo - tanto, dos: 1ª) un efecto restrictivo en cuanto a la excepción y - consecuentemente a lo que sean cuestiones de hecho. 2ª) No distinción entre recurso por aplicación indebida de las reglas de distribución y de agravio comparativo, lo cual supone hacer una interpretación, ampliada cabida a la revisión jurisdiccional a ambos - fundamentos. Así como ejemplo de la confusión de ambos recursos, la STS de 22 de diciembre de 1962 afirmaba que en caso de existir un solo contribuyente sólo era posible interponer contra la base el - recurso de agravio absoluto, lo cual es claramente contradictorio - ya que la aplicación indebida de los índices también pueden haber - ser dado respecto a un solo contribuyente, siendo lo único imposi - ble el comparar la base asignada con la de otro u otros contribuyentes del grupo porque no existen.

La distinción entre ambas clases de impugnaciones no - queda plasmada claramente por la jurisprudencia hasta la STS de 5

de junio de 1963 en donde se bifurca el Recurso de agravio comparativo "estridu sensu" del agravio comparativo "impropio". El primero es el clásico fundado en la comparación entre la base asignada al recurrente con la asignada a otro u otros. El segundo, es el -- fundado en la aplicación indebida de los índices básicos y de corrección para la imputación individual del beneficio global o reglas de distribución. Según esta St. el art. 19 de la Ley de 23 de diciembre de 1959 recoge la distinción del agravio comparativo en el sentido apuntado y la consecuencia es que mientras el recurso de -- agravio comparativo estructurase "se resuelve sobre simple cuestiones de hecho y en función tan solo de un juicio de conciencia del jurado", en el recurso por aplicación indebida, "la resolución del jurado en cuanto que es fruto, no de un mero juicio comparativo entre los hechos sino de un juicio basado en una interpretación de -- reglas (no se puede resolver sobre la indebida aplicación de las -- reglas sin una interpretación de las mismas) tiene --no obstante -- estan dado por jurado-- un contenido jurídico".

Por ello es material que el legislador conceda recurso contencioso en este segundo caso y no en el primero. Y si esta consecuencia es la que marca la diferencia entre ambos, sin embargo, -- el TS termina diciendo que "la determinación en cada caso concreto de si es o no recubrible la resolución dictada por el jurado en recurso de agravio comparativo, habrá de hacerse en función de cual sea el fundamento de tal agravio".

Ahora bien, no puedo pensarse que el TS se esta refiriendo a que es el jurado quien va a calificar el recurso de una --

clase o de otra y que hasta tanto no se obtenga y conozca su acuerdo no será posible saber si es incurrible o no. En este sentido el TS en dos ocasiones que "el hecho de que un recurso se califique — de una u otra manera no modifica su naturaleza jurídica. Al contrario, en dos ocasiones el TS se ha manifestado en el sentido de que "el hecho de que un recurso se califique de una u otra manera no — modifica su naturaleza jurídica" (STS de 5 de mayo de 1964), siene do desestimado un recurso de agravio comparativo por no basarse — en las circunstancias comparativas aunque llevase este título (STS de 9 de abril de 1963).

De la STS de 5 de junio de 1963, que unos párrafos — atras acabamos de ver, se desprende, una vez difurcados el agravio comparativo de la aplicación indebida, que el carácter y el contenido jurídico de un recurso se lo da el hecho de que se lleve a cabo una interpretación de normas, aunque estas normas no sean jurídicas. Sin embargo tiene que pasar algún tiempo hasta que encontremos una formulación jurisprudencial mas perfilada y tajante sobre el carácter jurídico del recurso por aplicación indebida de las — normas de distribución.

La STS de 8 de julio de 1965 al estudiar los jurados — como medios normales de control de las resoluciones de las juntas de evaluación afirmaba que "no tienen que resolver en conciencia — sino única y exclusivamente cumplir las reglas de distribución — aprobadas para determinar las asignaciones individuales del beneficio global, es decir, aplicar una regla jurídica a un caso concreto función en la que desaparecen las razones de aquél libre actuar y se hace preciso someter la actividad administrativa a los límites — que son consustanciales con todo obrar netamente jurídico".

En segundo lugar, la RTEAC de 9 de mayo de 1967 claramente da preferencia a la aplicación de las normas de distribución sobre la confusión del particular. "La confesión o reconocimiento -dice el TEAC- por el contribuyente de una base no será aplicable, a los efectos del art. 15,2 del Dcto. de 6 de mayo de 1965 sobre -procedimiento ante jurados, cuando se trate de evaluación global -ya que si esta base confesada o reconocida se le señala por el jurado y el recurso de agravios por el cual se fue ante dicho jurado fue el de aplicación indebida de las reglas de distribución, el jurado viene obligado a señalar las bases según estas reglas y no según la base confesada o reconocida".

Paralelamente a irse distinguiendo entre ambos recursos y se va "justificando" el de aplicación indebida se produce una calificación constante del recurso de agravio comparativo "strictu-sensu" como cuestión de hecho, afirmándose que dicho recurso cierra el paso a cualquier vía ulterior (STS de 6 de abril y 20 de abril de 1963, 6 de marzo 1964) puesto que en este recurso "lo que se comparan son las cuotas asignadas en fundamento exclusivo del hecho -de que la base asignada al recurrente es excesiva en relación a la fijada a otros, agravio que no puede negarse que alude a una guestio facti" (STS de 10 de febrero de 1964).

La razón que se sigue aduciendo para rechazar las impugnaciones de acuerdos de jurados resolviendo recursos de agravios -comparativos sigue siendo la misma, por un lado la naturaleza de -los jurados, organismos de equidad que conocen sobre cuestiones de hecho (STS de 21 de noviembre de 1964,), por otro la razón de la -

STS de 30 de octubre de 1967 al decir "aunque no fuera más -aparte de razones lógicas y jurídicas- que por la razón potísima de constituir los acuerdos de dichos jurados estimaciones en conciencia,- que, por definición, no cabe puedan ser sustituidos o reemplazados por otras, siquiera éstas hubieran de serlo de organismos o tribunales de categoría superior o suprema". Es evidente que las afirmaciones de estas sentencias no pueden ya hacerse con el carácter de generalidad con quo se hacen.

NOTAS CAPITULO SEGUNDO

- (1) De esta evolución paulatina de la reforma ~~del~~ ~~idea~~ igual---
mente la disposición transitoria 5ª de la LRT-1957
- (2) Estimación directa con autoliquidación.
- (3) Regla 10ª párrafo tercero IP II
- (4) Art. 36 LRT-1957
- (5) Expresión poco afotunada por cuanto de la inspección no derivan nunca cuotas, sino únicamente medios de prueba para-
que los órganos de liquidación establezcan la cuota en el -
oportuna acto administrativo de liquidación.
- (6) Regla 19ª IP II
- (7) "Memorandum e informes sobre la reforma del sistema Tributario Español" IEF. Madrid, pág. 62.
- (8) Ver el apartado B) 2 de este Cap. III el principio de capacidad contributiva.
- (9) TS. Sts de 13 de julio y 27 de octubre de 1962; 3 de enero -
de 1963; 17 de diciembre de 1964, 8 de junio de 1965.
- (10) Navarro Rubio, M. "La participación social" Conferencia --
pronunciada en la Casa de la Cultura de Málaga el 7 de abril
de 1967 con motivo de la XXVI Semana Social de España, pág. 83

- (11) Ley de Principios del Movimiento Nacional, IX
- (12) Sobre este punto ver Petir Fontseré, J. "La adaptación..."
op.cit. págs. 28-32.
- (13) Estape, F. "Política Económica y Política tributaria..."
ant. ci. pág. 52.
- (14) Algo de esto intuyó el Banco Internacional de Reconstrucción y Fomento al limitarse a hacer ensu~~ma~~ Informe unas observaciones de carácter general respecto al sistema impositivo español, movidos tanto por la complicación intrínseca del sistema cuanto por "la excesiva importancia de los problemas administrativos".

BIRD "El Desarrollo Económico en España". Oficina de Coordinación y programación económica". Madrid 1962, pág. 168
- (15) Regla 15 párrafo segundo de la IPIS.
- (16) Regla 5 último párrafo de la IPII, Recogido posteriormente en el art. 36-2 TRII.
- (17) Sáinz de Bujanda, F. "Organización Política y Derecho Financiero", op. cit. pág. 133.
- (18) Dada la naturaleza del principio, es decir, el consagrar el que los súbditos aprueben los tributos que tienen que pagar, se comprenderán, afirma Cortés Domínguez, que su proceso histórico ha estado unido, como ocurre generalmente con las grandes cuestiones de la Hacienda Pública, a -

las vicisitudes políticas, económicas y sociales que han ido cambiando el perfil de las instituciones políticas a través de los siglos. "Ordenamiento..." op.cit. pág. 37.

- (19) Sáinz de Bujanda, F. "Organización Política..." op. cit.- pág. 428.
- (20) Esta realidad histórica nos ilustraría profundamente en el análisis sociológico del Derecho político, no empleando la palabra "político" como parcela ordenable y regulable por el Derecho, sino como adjetivo de todo él. Ya en otro lugar de esta tesis hemos acudido a Joseph Esser para hablar del "Derecho apolítico".
- (21) Martín Retortillo, S. "Presupuestos constitucionales..." op cit. pág. 25 y ss.
- (22) Lagarte, J. "Sobre los principios del ordenamiento tributario y la política fiscal seguida en relación con el desarrollo del sector industrial" RDFMP nº 78 (noviembre--diciembre 1968) pág. 1293.
- (23) García Añoveros "Desarrollo Económico..." art. ci.pág.1222. En frase que refleja la concepción realista, a la que ya nos tiene acostumbrados Cortés Domínguez, "la suerte del principio ha reflejado la marcha de la confrontación entre el poder ejecutivo y el poder legislativo", en "Orden. Trib." op. cit. pág. 37.

- (24) Martín Retortillo, S. "Presupuestos Constitucionales..."
art. cit. pág. 25 nota 29.
- (25) Weil P "El Derecho Administrativo" Taurus. Madrid, 1966--
pág. 92.
- (26) Las dirigidas a limitar la actividad administrativa, seña-
lando las esferas jurídicas subjetivas de la Administra--
ción y de los particulares. Sáinz de Bujanda, F. "El Dere-
cho, instrumento de política económica". en Hac. y Dere--
cho II, Inst. Esta Políticos. Madrid, 1962, pág. 151 y ss.
Trata las causas políticas, jurídicas y económicas de la
crisis del principio de legalidad.
- (27) Estas cuestiones nos llevarían a plantearnos el tema del-
Derecho Constitucional financiero y el de la función fi--
nanciera de los Parlamentos. Puede verse; Baleeiro, A. --
"Aspetti Finanziari della costituzione brasiliana de 1946"
en Archivo Finanziario, 1950, pág. 37; "Limitações consti-
tutionais ao Poder de Tributar". Forense, Rio de Janeiro, -
2ª ed. 1960. Martín Sampedro, J.M. "La Hacienda en el Fue-
ro de los Españoles", en Revista de "Legislación de Ha---
cienda", 1945, pág. 27. Sáinz de Bujanda, F. "Principios-
constitucionales financiero" II. SEDF edt. Derecho Finan-
ciero. Madrid 1954. "Organización política y derecho fi--
nanciero", en Hacienda y Derecho I, op.cit. pág. 425 y ss
Benzo, F. "La función financiero de los Parlamentos" en -

VIII SEDF. Madrid, 1960, pág. 31 y ss. Este último autor es claro en su punto de partida; "hoy día la función principal del Parlamento es el control del gobierno". Centraliza la intervención del Parlamento, en materia económica y financiera, en torno a la discusión y votación del presupuesto, pero junto a ello y también en forma de ley, reconoce necesaria la intervención para toda clase de asuntos y - acuerdos que lleven consigo efectos económicos.

- (28) Garrido Falla, F. "Tratado de Derecho Administrativo" vol. I. Inst. de Estudios Políticos. 4ª ed. Madrid, 1966, pág. 230. También del mismo autor en RAP nº 6 (1951) "La Administración y la ley", pág. 125 y ss.
- (29) Sáinz de Bujanda, F. "Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario Español" en Hacienda y Derecho" Tomo III. Madrid, IEP, 1963, págs. 166-180.
- (30) Giannini, A.D. "Instituciones de Derecho Financiero" Trad Sáinz de Bujanda, F. Edit. Derecho Financiero. Madrid, 1957, pág. 14.
- (31) Albiñana, C. "Consideraciones Generales..." art. cit. pág. 9
- (32) Aquí no nos toca analizar la suspensión desde el punto de vista de los principios que guiaron a la Administración - para decretarla. Pero, como líneas más arriba expusimos - citando el preámbulo del Decreto-Ley, podemos considerar-

las expresiones "la Hacienda Pública" como sinónimo de mayor recaudación y "la Economía del país" como mayor renta nacional y elevación del nivel de vida.

- (33) Es de notar que de estas dos normas dirigidas contra la - LACHP, el único precepto de esta ley que se ve en ambas - disposiciones variado es el art. 36 que regula la estruc- tura de los ingresos. Sobre este punto puede verse; Albi- ñana, César "Consideraciones generales..." art. cit. pág. 9 y Albiñana, M. "La nueva ley de Reforma Tributaria de - 1957", RDM nº 68, Abril-junio 1958.

- (34) Ver la "Referencia al momento originario" en el apartado- a) de este mismo capítulo.

- (35) Villar Palasi, J.L. "Observaciones sobre el sistema fis- cal español". RAP nº 4 1951 pág. 93-125.

- (36) Los tres párrafos se encuentran en la pág. 122 del citado artículo.

- (37) Albiñana, C. "Ocaso de la llamada colaboración social de los contribuyentes" en rev. de Dº. Privado. Mayo 1968, -- pág. 429.

- (38) Albiñana, C. "Consideraciones generales..." art. cit. pág. 27.

(39) Sáinz de Bujanda, F. "El derecho instrumento de política económica" op. cit. pág. 147. Las citas de artículos de esta LRT 1957 en que el "adios a la Ley" es, hasta casi ostentósamente regulado podrían ser numerosas. Bástenos con hacer una referencia, como ejemplo, al art. 75 en el que se determina el establecimiento del impuesto complementario del de sociedades por medio de Decreto. El artículo 80 autoriza al Gobierno para que establezca, modifique o suprima gravámenes de compensación. Finalmente, el art. 81 es ya definitivo en este punto al ordenar que el Ministro de Hacienda, revisará cuantas exenciones o bonificaciones existan en la actualidad en virtud de la legislación que rige las materias de Impuestos sobre el gastos, determinando las que hayan de subsistir y fijando al propio tiempo su alcance y condiciones. Ahora bien, el art. 81 termina diciendo "con posterioridad a esta declaración ninguna otra exención o bonificación podrá concederse sino en virtud de ley".

(40) El art. 10 de la LGT está incluido en el Título I; capítulo I de la misma que se refiere a "Principios Generales".

(41) "Notas de Derecho Financiero". Seminario de Derecho Financiero de la Facultad de Derecho de Madrid. Servicio de Publicaciones. 1967. Tomo I, vol. 3º pág. 848.

- (42) Berliri, A. "Corso Istituzionale di Diritto Tributario"--
Giuffré. Milano. 1965. Tomo I, pág. 9.
- (43) Sáinz de Bujanda, F. "Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario" (Discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación) Madrid. Febrero 1970. pág. 62.
- (44) Actividad **x** (hecho) → beneficio neto (Base).
- (45) Actividad **x** (hecho) → número de habitantes de la ciudad en la cual se ejerce dicha actividad (base), cada uno de los cuales se multiplicará por una cantidad, fija o no, - determinada.
- (46) La distinción entre tributos de cuota fija y variable es problemática. Creemos que representa un recurso puramente técnico cuya trascendencia estriba en sustituir la operación lógica de aplicar el tipo a la base para determinar la cuota. En el epígrafe 9851 c) 1) de la Tarifa del Impuesto Industrial, aprobada por Orden del 15 de Diciembre de 1960, se establece, por ejemplo, que un empresario de espectáculos teatrales con una sala que exceda de 1.000 localidades, en Madrid o Barcelona, paga una cuota de 50.000 pts. Estamos ante un tributo de cuota fija, en el cual, -

la circunstancia de que la sala tenga más de mil localidades es uno de los elementos que conforman el hecho imponible. Sin embargo, si existiese un precepto que estableciese que los empresarios teatrales en Madrid y Barcelona pagan una cantidad fija por cada una de las localidades - de que dispone la sala, estaríamos ante un tributo variable en el cual la operación de multiplicación sería inevitable; el número de localidades sería el parámetro no expresado en dinero que debería ser medido; y la cantidad - fija, un tipo en dinero de carácter específico. Con ello - queremos hacer notar que ante un tributo variable, la vinculación a que nos venimos refiriendo, puede no existir y no darse el nexo de unión entre la cuota a pagar por el - empresario y los beneficios obtenidos por el mismo.

- (47) Texto refundido de la ley del Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales de 29 de diciembre de 1966.
- (48) Albiñana, C. "Introducción al Sistema Impositivo español" Guadiana de Publicaciones. Madrid, 1969. pág. 17.
- (49) Sáinz de Bujanda, F. "El Derecho, instrumento..." op.cit. pág. 174.
- (50) Cortés Domínguez, M. "El principio de capacidad contributiva en el marco de la técnica jurídica" RDFHP nº 60 (Diciembre 1965) pág. 976-1053.

- 1) Giannini, A.D. "Instituciones..." op cit. pág. 47.
- 2) No es extraña a la doctrina expuesta por Giannini en este punto su afirmación de que "cualquier situación de hecho puede ser en principio susceptible de imposición", ya que lo que planteamos es si la capacidad contributiva que manifieste esta situación o su mera inclusión en una ley, y por lo tanto sujeción del titular de dicha situación al poder del Estado, es lo que da fundamento a la existencia de un determinado tributo.
- 3) Gangemi, L. "Tratado de Hacienda Pública" Edt. Derecho Financiero. Madrid, 1964, Vol. I, pág. 545.
- 4) Jarach, D. "Curso Superior de Derecho Tributario". Cima. Buenos Aires, 1957, Tomo I, págs. 106-109.
- 5) Berliri, A. "Principi di Diritto Tributario", Giuffré. Milano.- 1957. Tomo I, vol. II, pág. 222-225.
- 6) Vanoni, "Lezioni di scienza delle finanze e diritto finanziario" Athenaem. 1934, pág. 377.
- 7) Cortés Dominguez, "Ordenamiento..." op. cit. pág. 47.
- 8) Giannini, A.D. "Instituciones..." op.cit. pág. 48.
- 9) Pérez de Ayala, J.L. "Potestad administrativa y relación jurídica", RDFHP nº 79, 1969, pág. 60.
- 0) Bird, "Informe..." cit. pág. 168.

- 1) Ver Gangemi, L. "Tratado..." op. cit. dedica el Cap. III de la--- Tercera parte al estudio del aspecto jurídico de la repartición del impuesto desde la perspectiva económico-financiera, incluyendo en las teorías objetivas sobre este punto la del principio absoluto de capacidad tributaria (Wagner, Meyer, Jacob, Rau Eisenhart, Neumann, Schaffle) y la del principio relativo (D'Albergo), pág. 481 y ss.
- 2) Giardina, E. "Le basi teoriche del principio della capacità contributiva". Giuffré. Milán, 1961. Analiza el principio en su - aspecto económico, político-tributario y jurídico.
- 3) Giardina, E. "Le basi teoriche...", op.cit. especialmente pág. - 48-57, 129.
- 4) Giardina, E. "Le basi teoriche...." op. cit. pág. 395.
- 5) Notas de Derecho Financiero, op. cit. pág. 193, Sáinz de Bujanda, F. "Reflexiones.." op.cit. pág. 213, centrándose en la LRT-1957, entiende que los métodos impositivos no sólo son las distintas modalidades de los tipos de gravámen, fijos, proporcionales o progresivos, sino también a la estructural real o personal de los presupuestos de hecho de las obligaciones tributarias, así como al criterio objetivo o subjetivo que pueda utilizarse para la determinación de las cuotas.

- 6) Sáinz de Bujanda "La gran paradoja de la Ley General Tributaria" en Hacienda y Derecho. Vol. I. EIP. Madrid, 1967. pág. 301, y ss. pone de manifiesto precisamente la merma que la aplicación de los sistemas objetivos de determinación de bases establecido en LRT-1957 y recogidos en la LGT suponen para el principio de la justicia tributaria individual.
- 7) Sáinz de Bujanda, F. "Reflexiones..." op. cit. pág. 375. "La--justicia tributaria no puede alcanzarse con retóricas declaraciones en los preámbulos de las leyes, sino con técnicas depuradas y precisas". Recuérdese todo lo dicho en otro lugar respecto a los "Abismo jurídicos".
- 68) Córtes Domínguez ve en el perfeccionamiento de los instrumentos jurídicos de acuerdo con el principio de capacidad económica,--una de las tareas más importantes a llevar a cabo ante la insuficiencia de fórmulas concretas en las que manifestar claramente la justicia financiera. "Ord. Tribut..." op.cit. pág.50-51.
- 69) Sáinz de Bujanda, F. "Los métodos de determinación..." discurso citado. pág. 19-20.
- 70) Empleamos el término "irreal" naturalmente en sentido relativo por referencia a la base real que derivaría de la contabilidad. Martínez Genique habla de "base teórica" a la que resulta de la

valoración de los índices, módulos o signos, puesto que puede ser pura apariencia, al ser la realidad económica superior o inferior. "Los métodos objetivos de determinación de bases y el IVA" XVII SEDF (1969) pág. 756. Lo absurdo de tomar como base imponible los rendimientos "normales" o teóricos, prescindiendo de las declaraciones, es uno de los puntos más criticados en el Informe sobre "Distribución profesional de la carga fiscal en España" realizado recientemente por Bernd Bievert de la Universidad de Colonia, bajo la dirección del profesor -- Schmolders.

- 71) Supuesto de la estimación objetiva del art. 49, 1 de la LGT.
- 72) Esta repercusión es patente en los Impuestos cuyas cuotas se derivan de un Convenio y en los cuales está legalmente permitida la traslación jurídica de la cuota a otra persona no perteneciente al círculo de los obligados al pago del tributo. El sujeto pasivo, satisface una cuota convenida con Hacienda, -- mientras que traslada las cantidades que correspondan por aplicación estricta de las normas tributarias.
- 73) A este problema hace referencia Sáinz de Bujanda, cuando habla de "bases alternativas" que implican paralelamente "hechos alternativos", en "Los métodos de determinación..." discurso citado, pág. 25-26.

- 4) Notas de Derecho Financiero" op. cit. pág. 594.
- 5) Se antepone la estimación al cálculo técnico-contable lo cual supone; 1º partir de la presunción de que los beneficios que refleja la contabilidad no son exactos. 2º) partir del hecho de que no existe contabilidad. Fernández Aramburu. "La estimación de bases imponibles por presunciones en los impuestos sobre utilidades como arma de defensa del fisco frente al fraude" RDFHP nº 33 (marzo, 1959), pág. 56. Las presunciones a que hace referencia este autor son presunciones previas, es decir hechas por el legislador al crear la institución y plasmarla en una ley. Hay que distinguir, por lo tanto, la presunción como motivo de la institución de la presunción como fundamento técnico de la misma.
- 76) Perulles, "El impuesto sobre los rendimientos del trabajo personal" RDFHP nº 41 (1961) pág. 404.
- 7) Ver sobre estas cuestiones, Sáinz de Bujanda, F. "Estructuras jurídicas..." op. cit. pág. 299-313.
- 78) "Estructuras jurídicas..." op. cit. pág. 309.
- 79) García Lataillade, M. "Teoría y técnica de los índices en las evaluaciones globales del impuesto industrial". Imprenta Editorial Moderna. Bilbao, 1958, págs. 28-29.

Por error nos hemos saltado 10 números en la enumeración de las notas.

- (90) Es un principio antiguo ya en la jurisprudencia de nuestro Tribunal Supremo el de que "lo imposible no obliga" STS de marzo 1888; 4 Mayo 1888; 15 junio 1896; 16 junio 1902, e - incluso el de que "es nula la obligación de cosas imposibles" vg. STS 19 septiembre 1872.
- (91) Ver sobre estas figuras, su diferenciación de otras análo-- gas, mecanismos técnicos y regulación positiva. Palao Taboa da, C. "El fraude a la ley en Derecho Tributario". RDFHP nº 63 (mayo-junio 1966) pág. 677-695.
- (92) Palao Taboada, C. "El fraude a la ley..." artc. cit.pág.679
- (93) El subrayado es nuestro. Palao Taboada, C. "El fraude a la ley..." op. cit. pág. 678.
- (94) Repertorio Fiscal; julio-agosto 1961 nº 3120. Visto en "¿De fraudar o pagar sus impuestos? Trad. cip. pág. 127.
- (95) Rosier, C. "El deber fiscal" Anuario de Derecho y Economía de la Hacienda Pública. Salamanca, 1963, pág. 103. Ver tam-- bién Guijarro Arrizabalaga, F. "La lucha contra el fraude - fiscal" (El pensamiento de Camille Rosier)". RDFHP. nº 32 - Diciembre 1958, pág. 883-921.
- (96) Hay que hacer notar que Rosier equipara legalidad a licitud e ilegalidad a ilicitud. Paralelismo a todas luces jurídica_{mente} inconsistente.

- (97) Toda la argumentación sobre esta dinámica, quedó hecha ya en los apartados anteriores de este capítulo, en base al sistema de "vinculaciones".
- (98) Sáinz de Bujanda, F.: "Los métodos de determinación..." discurso citado, pág. 25-26.
- (99) Fernández Ordoñez, Frco. J. Epílogo para españoles, en la obra "¿Defraudar o pagar sus impuestos?". de CH. Cardyn y J. Delepierre. Edit. Euroamerica. Madrid, 1969, pág. 224.
- (100) "La iniciativa del fraude está monopolizada por las clases altas". Fernández Ordoñez, Frco. J. Epílogo en "¿Defraudar o ..." op cit. pág. 227.
- (101) Albiñana, M. "El actual régimen..." art. cit. pág. 288-289.
- (102) Estape, F. "Política económica y política tributaria..." op cit. pág. 47.
- (103) Martínez Genique, "Los métodos objetivos.." op cit. pág. 755-756.
- (104) Albiñana, M. "El actual régimen..." pág. 289.
- (105) Martínez Genique "Los métodos objetivos..." op. cit. pág. 755.
- (106) Art. 35 párrafo tercero LRT-1957.

- 7) Este artículo es el que ofrece fundamento a Cortés Domínguez para invalidar la tesis contractualista sobre la naturaleza jurídica de la evaluación global. "¿Que clase de contrato es éste -dice- en que los representantes disconformes - pueden actuar en contra del acuerdo, de manera que en disconformidad la soporta la otra parte?". "Las estimaciones objetivas". RDFMP nº 54 (junio 1964) pág. 457-458. En el capítulo destinado a este tema aludiremos a esta posición.
- 08) En todo caso, y dentro de lo ilógico que parece este procedimiento, lo único que tendría alguna explicación es que la de la cantidad reducida al contribuyente reclamante, la Administración acogiese la carga del dos por ciento inicial - del total del importe, repercutiendo al resto de contribuyentes la cantidad que excediese a ese dos por ciento, en caso de existir. Es decir, que en lugar del "cuando exceda" podría ser "en cuanto exceda".
- 09) Fernández Aranburu "La estimación de bases..." art. cit. pág. 70.
- 10) Sánchez Agesta, L. "Estado de Derecho y Ordenamiento Tributario" XII SEDF (1964) Separata. Cuaderno nº 5, pág. 9.
- 11) Art. 48. Texto refundido del Impuesto sobre beneficios comerciales e industriales Dto. 22 de diciembre de 1966.

- 112) En este artículo no se hace referencia al fraude a la ley, sino a la defraudación, por cuanto se habla de actividades que no hubiesen sido tenidas en cuenta y no de actividades alternativas.
- 113) Art. 36, párrafo dos LRT 1957.
- 114) El cual modifica el art. 1 c) de la Ley de Inspección de 20 de diciembre de 1952.
- 115) Según art. 72 LRT 1957 a las cuales el art. 100 LRST 1964 - añadió la actividad profesional.
- 116) Rozas Zorñoza, M. "La imposición mínima en el impuesto de Sociedades". RDFHP nº 56 (Diciembre 1964), pág. 938. Este - autor propone el cambio de denominación de la "cuota mínima" por "cuota de actividad" al considerar; 1º que la cuota mínima solamente es determinable a través de evaluación global; y 2º que junto a las actividades susceptibles de someterse a este tipo de determinación, existen otras, las actividades atípicas (las que no sean industriales o comerciales) de las cuales derivan rendimientos igualmente computables en la renta total de la sociedad. Por lo tanto, considera que - si se denomina "cuota mínima", las actividades atípicas quedan fuera de su ámbito. También distingue en el mismo sentido, rendimientos típicos o atípicos: Albiñana, C. "El impuesto general sobre la renta de sociedades y demas entidades jurídicas" RDFHP nºs. 65-66 (1966), pág. 1705-1708.

- 117) Ver NOTA anterior. En este mismo sentido, Albiñana, C. "Introducción..." op. cit. pág. 179.
- 118) Albiñana, C. "El impuesto general..." art. cit. págs. 1653-1658 y 1719-1726. Las distinciones que hace entre "cuota -- normal", "cuota límite" y "cuota mínima o de actividad".
- (119) Ver sobre todo ello: Sureda Carrion, J.L. "El régimen de ~~im~~posición..." art. cit. pág. 181-191.
- (120) Fue el profesor Albiñana el que abrió brecha en este sentido sustituyendo el concepto de "cuota mínima" por el de "cuota límite". En la misma dirección Baranta de la Peña, J. "¿Impuestos a cuenta o imposición mínima?" en Diario ABC, Madrid 16 de noviembre de 1969, pág. 65 y SOTO GUINDA, J. "Tributación de las Sociedades en España". Guadiana de Publicaciones. Madrid, 1970, pág. 130-131.
- (121) Art.57,3 TRIS.
- (122) Art. 61 TRIS.
- (123) Gómez-Aparici, R. "La instrucción provisional del impuesto - de sociedades" RDFHP nº 30 (junio 1958), pág. 429.
- (124) Gomez-Aparici, R. "La instrucción..." artc. cit.pág. 443 par-
tiendo de las Reglas 16 y 32 IPIS.

- 125) Este mismo fenómeno ocurre en el sistema de estimación objetiva de la contribución territorial rústica y pecuaria, en la cual la explotación pierde su unidad cuando en ella coexistan variedad de cultivos y aprovechamiento cuyos rendimientos se determinan en diversas juntas. Hay una parcelación del impuesto. Ver García Añoveros, J. "Contribución Territorial Rústica y Pecuaria". en RDFMP nº 65-66 (1966) pág. 135.
- 126) Sáinz de Bujanda, F. "Reflexiones..." op.cit. pág. 217.
- 127) Gangemi, L. "Tratado..." op. cit. pág. 461.^
- 128) Fuentes Quintana, E. "Los principios del reparto..." op. cit. pág. 292.
- 129) Informe del Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación al "Memorandum sobre la reforma..." op. - cit. pág. 111.
- 130) "Introducción..." op. cit. pág. 40.
- 131) Refiriéndose al Derecho Romano escribe PUIG Brutau: "el ius civile sólo en una de sus partes, en la que desempeña el papel de Derecho escrito, se muestra consecuente con la pretendida necesidad de no alterar y de mantener seguro, fijo y - conocido el Derecho vigente. Esta aspiración tan lógica y necesaria, en cierta medida, no basta para que la administración de justicia cumpla debidamente su cometido en todos sus casos.

Para ello está el *ius praetorium*, que convierte en una realidad la más vaga aspiración de hallar soluciones equitativas a los casos planteados que no puedan ni deban ser mecánicamente resueltos con la aplicación de las normas de Derecho estricto..." "La jurisprudencia como fuente del Derecho" Bosch.Barcelona, sin fecha, pág. 102.

- (132) García-Oviedo, C. y Martínez-Useros, E. "Derecho Administrativo". EISA, Madrid, 1962, 8ª ed. Tomo I, pág. 772.
- (133) Garrido Falla, F. "Tratado de Derecho Administrativo" op. cit. volumen III, pág.11
- (134) Sáinz de Bujanda, F. "Reflexiones sobre un sistema..." op. cit. pág. 292.
- (135) Puig Brutau, J. "La jurisprudencia..." op. cit. pág. 165-166.
- (136) TS. Sentencia de 11 de octubre de 1968. ^
- (137) Art. 17 Fuero de los Españoles.
- (138) Sáinz de Bujanda, F. "Reflexiones un sistema..." op. cit. - pág. 289-356 y en "La gran paradoja de la LGT" pág. 305-309
- (139) Cortés Domínguez, M. "Ordenamiento Tributario" op. cit. pág. 42-45.
- (140) Rovira Tarazona, "La ley General Tributaria" en Moneda y - Crédito nº 89 (junio 1964), pág. 5-19.

- (141) La arbitrariedad normativa formal ha dado lugar a una petición de Recurso de Contrafuero ante la Comisión Permanente de las Cortes por parte de procuradores de representación familiar, respecto a la Orden Ministerial de 19 de noviembre de 1969 sobre contabilidad agraria, que fué rechazada por dicha Comisión en su reunión del 22 de enero de 1970.
- (142) Vg. Art. 120 LRT 1957 que preveía la apertura de carpetas fiscales para todos los contribuyentes de la Renta o la posibilidad de que puedan percibirse con un solo documento -- los diversos impuestos que haya de pagar.
- (143) En este sentido Sánchez Agesta en "Estado de derecho y Ordenamiento Tributario" op. cit. pág. 11.
- (144) Se ha dicho que la LGT al establecer criterios de interpretación jurídicos en sus artículos 23 y ss. coadyuva de un modo decisivo a la seguridad jurídica de los particulares. No obstante es evidente que estos criterios "jurídicos" de interpretación están destinados a la inaplicación cuando es un jurado tributario el que decide.
- (145) Sobre este punto, ver Gonzáles Pérez, J. "Los recursos administrativos" BOE. Madrid, 1969, pág. 312.
- (146) Clavero Arevalo, "La doctrina de los principios generales del derecho y las lagunas del ordenamiento administrativo" RAP nº 7 pág. 88.

- (147) Informe al Memorandum..." op. cit. pág. 112.
- (148) Informa al Memorandum..." op. cit. pág. 116.
- (149) "Carecemos hasta la fecha, según nuestra información, de --- obras que particularmente hayan estudiado el tema de los jurados fiscales en nuestra legislación, aunque éstos se hubieran limitado a la exegesis de las disposiciones reguladoras de tales organismos", decía en 1956 Turpin Vargas en la RDFMP nº 23 (septiembre 1956), en un artículo titulado "Los jurados fiscales" pág. 1123 y ss. citando al final del mismo, la bibliografía existente, toda ella recogido en distintos números de la revista "Impuestos de la Hacienda Pública".

Desde entonces y, sobre todo a raíz de la LRT-1957, podemos citar como trabajos mas importantes: Albiñana, C. "El régimen fiscal de evaluación global y la ineficacia jurídica de los remedios de impugnación ofrecidos por la Ley de Reformas Tributarias de 26 de diciembre de 1957". Rev. Dº.- Mercantil, nº 77 (Julio-Septiembre, 1960) pág. 117. De Juan Peñalosa, J. "Los jurados fiscales" VII SEDF (1959) pág. 10. - Clavero Arévalo, M.F. "Jurados fiscales y jurisdicción contencioso administrativa". (Septiembre-diciembre 1962) pág. 15, López Berenguer, J.L. "Los jurados tributarios" Edit. - Dº. Finan. Madrid, 1963. Perulles Barras, J.J. "La reforma del sistema tributario y los jurados" en Comentarios a la -

Ley de Reforma del Sistema Tributario. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1965, pág. 677. Bayón Mariné, I. "Control jurisdiccional de los jurados tributarios" RAP nº 48 (septiembre-diciembre 1965) pág. 143. Cervera Torrejón, F. "Evolución - y perfil actual de los jurados tributarios". Hacienda Pública Española, nº 8 (1971), pág. 123.

(150) Posibilidad señalada por Cervera Torrejón en "Evolución..." art. cit. pág. 125.

(151) En otro lugar afirmamos que la colaboración social de la LGT recogiendo la orientación de la LRT 1957 nos parece que está más en función de las evaluaciones globales que de otras estimaciones objetivas. Paralelamente, por lo tanto, los jurados, en cuanto a los recursos de agravios y nuevas competencias en relación a los anteriores a 1957. También están en presencia principalmente de los acuerdos sobre base. Esto es solo parcialmente verdad pues tanto el art. 50 como el 147 LGT hablan de bases y cuotas. Pero, como veremos, los recursos contra bases y cuotas en régimen de convenios (Tráfico de empresa, lujo, impuestos especiales) sólo serán contra la individualidad de dichas bases y cuotas.

Fue al amparo del art. 147, 3 como funciones extraordinarias determinadas legalmente, en virtud del cual se dió entrada a recursos contra los índices y valoraciones de la Contribución rústica y pecuaria y de la urbana. Estos supues

tos no son encuadrables en el art. 51 b) o en el art. 147,2 b), pues las comisiones mixtas de estos impuestos no determinan bases imponibles ni cuotas, globales o individuales.- No parece compartir esta opinión Cervera Torrejón, "Evolución ..." art. cit. pág. 149, al decir que en los impuestos a -- los que se ha aplicado la estimación objetiva en 1964 se ad mite la posibilidad de intervención del jurado estimando ba ses subsidiariamente por falta de acuerdo. Efectivamente e- ello no puede ser cierto por cuanto además de lo dicho, los jurados no pueden señalar subsidiariamente bases, sobre las cuales no haya recaído acuerdo, más que en el caso de las - ~~bases~~ globales de las juntas de evaluación.

(152) Art. 10, 2 f) O. de 3 de mayo de 1966. Y no son competentes los jurados debido a la sustitución que de ellos se hace -- por el Ministro de Hacienda, o autoridad inferior que corres ponda, que puede discrecionalmente aprobar o denegar el con venio. Evidentemente la falta de acuerdo de la comisión no- puede dar lugar a la aprobación por el Ministro, con lo -- cual toma relevancia el carácter negocial del convenio, pe- ro también el acuerdo por coincidencia de mayorías no pue- de ser impugnado por las minorías si fue aprobado por la -- autoridad administrativa, por lo cual es esta potestad la - que toma relevancia por encima del aspecto negocial.

(153) Turpin Vargas "Los jurados fiscales" art. cit. pág. 428.

- 154) Perulles Barsas: "Impuesto sobre el rendimiento del trabajo personal" art. cit. pág. 411. En igual sentido Bayón Mariné "Control jurisdiccional..." art. cit. pág. 145.
- (155) A partir de la Ley de 23 de diciembre de 1959, art. 19 páf. 3, si aún resultando adversa para el contribuyente la oportuna comprobación, se estima probada la buena fe del recurrente, podrá limitarse a rechazar de plano el recurso siempre que no ofrezca interés la continuación del procedimiento.
- (156) Prueba de ello es la composición de los jurados. Ver Turpin-Vargas "Los jurados fiscales" art. cit. pág. 430-432.
- (157) STS de 21 de noviembre de 1964.
- (158) Cabría ahondar mas en este tema poniendolo en relación con la afirmación de Cortés Dominguez respecto a que el Derecho tributario, en sus líneas generales, es un Derecho de equidad. "Ordenamiento..." op. cit. pág. 144-145.
- (159) Bayón Mariné "Control jurisdiccional..." art.cit. pág. 150.
- (160) TS, Sts. 11 de marzo de 1963, 29 de mayo de 1965, 20 de octubre de 1966, 20 de enero de 1969. RTEAC de 17 de enero de 1967.
- (161) Clavero Arévalo: "Jurados fiscales..." art. cit. pág. 34-35

- (162) En igual sentido TS, Sts 25 de noviembre de 1959, 5 de noviembre de 1960, 25 de noviembre de 1961, 1 de diciembre de 1962.
- (163) TS, Sts 30 de marzo de 1962, 17 y 22 de abril de 1963.
- (164) Estos deben ser tenidos en cuenta por el jurado, RTEAC de - 3 de abril, 3 de julio y 25 de septiembre de 1959.
- (165) Regla 47, IPII y STS de 3 de junio de 1963 y 26 de noviembre de 1964.
- (166) Garrido Falla, F. "Tratado..." op. cit. Vol. III, pág. 51 y sgs.
- (167) Sobre la naturaleza de estas jurisdicción ver Gonzáles Pérez J, "Los recursos administrativos". Madrid, 1969, pág. 223.
- (168) Casares, J. "Diccionario ideológico de la lengua española." Gustavo Gili. Barcelona 1966. III parte, pág. 194.
- (169) Citado por Bayón Mariné "Control jurisdiccional..." art. cit. pág. 180 nota nº 94.
- (170) Clavero Arévalo "Jurados fiscales..." art. cit. pág. 33.
- (171) TS, St. 21 de diciembre de 1961, 25 de febrero de 1963, 7 de diciembre de 1963, 20 de junio de 1966, 29 de abril de 1968 y 16 de mayo de 1968.

TEAC, RR 22 de mayo, 3 de julio, 9 de octubre y 4 ---
diciembre de 1959, 15 de enero de 1960, 22 de abril de 1960.
16 de enero de 1962, 13 y 19 de febrero de 1963, 2 de abril
de 1963, 8 de febrero, 8 de marzo y 26 de abril de 1966. 18
de octubre de 1966 y 30 de mayo de 1967.

(172) TEAC, RR 6 de octubre de 1961, 23 de octubre de 1962, 19 de
febrero de 1963 y 11 de febrero de 1964.

(173) TS, St 14 de marzo y 26 de mayo de 1964.

(174) TEAC, RR de 26 de mayo y 13 de noviembre de 1962.

175) Arias Velasco y Carral Larrauri. "Manual de Procedimientos-
Tributarios". Santillana, 2ª. ed. Madrid, 1968, pág. 69.

176) TS, Sts. 3 de abril de 1962 y 19 de febrero de 1963.

177) García Trevijano, J.A. "Las evaluaciones globales y la juris
prudencia del Tribunal Supremo" RDFHP nº 46 (junio 1962), -
pág. 500.

178) TEAC, RR. de 17 de marzo de 1960; 24 de febrero y 4 de julio
de 1961; 14 de mayo de 1962; 13 de febrero de 1963; 9 de fe-
brero de 1965; 3 de mayo y 11 de octubre de 1966; 25 de abril
y 30 de mayo de 1967; 12 de marzo de 1968.

179) STS de 4 de julio de 1964.

180) Sáinz de Bujanda, F. "La codificación fiscal" op.cit. pág.67.

181) A ellos se refieren especialmente en sus trabajos citados -
Clavero Arévalo y Bayón Mariné.

182) Posterior al trabajo de Clavero Arévalo y objeto de estudio
por Bayón Mariné en los artículos citados.

C A P I T U L O T E R C E R O

CAPITULO III.- NATURALEZA DE LAS EVALUACIONES GLOBALES.-A) Presupuestos.1.- Dinámica del Tributo.-

Es inexcusable, para tratar el problema de la naturaleza jurídica de la evaluación global, que analicemos la relación que esta institución jurídica tiene con los conceptos fundamentales del Derecho Tributario. No se trata, como en el capítulo anterior hicimos, de poner en conexión la institución con los principios jurídicos de carácter tributario, sino con los esquemas que constituyen su forma de existir y manifestarse.

El fenómeno tributario tenemos que analizarlo descomponiéndolo en las distintas áreas de normas que lo integran y de relaciones que de esas normas se derivan. Es tradicional en la literatura tributaria encontrarse con un triple juego de conceptos dobles que son: 1º) en cuanto a la vinculación entre los sujetos: la obligación tributaria y la relación jurídica tributaria, 2º) en cuanto a las normas: las de derecho tributario material y derecho tributario formal, 3º) en cuanto a los efectos: el nacimiento de la obligación tributaria y la liquidación de la misma.

a) Obligación Tributaria y Relación jurídica tributaria.-

Los términos en los que se ha planteado la existencia de la relación jurídica tributaria y de la obligación tributaria, se han centrado en haber asignado a aquella un carácter amplio y -

contenido complejo que incluyese a la segunda (Giannini, Plugiese), o en haber diferenciado ambas, sin darles un cauce común. Pero lo que si es cierto, es que en las dos posiciones, como las más significativas de entre las diversas que se han dado derivadas de la combinación de las dos anteriores, se reconoce la existencia de una relación sustancial entre el ente público y el particular, cuyo contenido es la obligación de pagar una deuda por un lado, y por otro, de una serie de relaciones cuyo contenido no es el pago de la deuda, pero que están encaminadas a que ello sea posible, o por lo menos, a su perfección. El tema se plantea, por lo tanto, en el modo de relacionar ambas realidades.

El haber enfocado el fenómeno tributario en un doble aspecto, el estático por un lado y el dinámico por otro, creemos que ha llevado a desdibujar el significado del tributo y del Derecho tributario, desde la perspectiva de su mismo dinamismo. En la visión estática del tributo se contempla la relación jurídica tributaria; en la visión dinámica, el procedimiento y la función tributaria. El concepto de función tributaria, elaborada por Alessi (1) y recogida en España por Pérez de Ayala, (2) es considerada, por el primero de estos autores, como el objeto del Derecho tributario: función relativa a la imposición coactiva de contribuciones pecuniarias por el Estado y entes públicos, lo cual, para el mismo autor, es equivalente a la existencia de un conjunto de poderes jurídicos (poder y potestad tributaria), a los que corresponden deberes jurídicos de ejercicio, dirigidos a la realización de un fin público: la obtención de la detracción, coactiva de riqueza. En orden lógico, nos encontramos, siguiendo el pensamiento de Alessi, que el Derecho Tributario tiene su objeto en la función tributaria y esta se desenvuelve, en definitiva, en el concepto de potestad -

tributaria que a su vez, podemos desdoblar en abstracta (emanación de normas jurídicas) y concreta (aplicación de las normas anteriores). Pérez de Ayala, por su parte, llega a la misma estructura en cuanto a que el aspecto dinámico del fenómeno tributario tiene una doble función tributaria: la abstracta de elaboración de normas tributarias y la concreta de determinación, liquidación y recaudación.

A nuestro modo de ver se ha dado a este concepto que analizamos, el de función tributaria, un contenido demasiado amplio, máxime si tenemos en cuenta que el mismo Alessi mantiene igualmente que la función tributaria se presenta como función pública y en el plano concreto como función administrativa en la cual, el sujeto activo no sólo tiene derecho a exigir la realización de la prestación por el sujeto pasivo, sino que tiene el deber de exigirla. Consideramos que el contenido es amplio por cuanto la función tributaria no puede referirse más que a la concreta (potestad de la Administración y deber del particular), debiendo quedar al margen de ella su aspecto abstracto (poder tributario y obligación del particular).

Esta distinción entre obligación y deber -que tienen su contrapartida en el poder-derecho y potestad- es el eje fundamental para distinguir la obligación tributaria y la relación jurídica formal o aplicativa que a raíz de un tributo surge entre los sujetos activo-público y pasivo-privado. Como antes señalamos, no es tanto la conexión de ambas vinculaciones en una sola cuanto la existencia de dos tipos de vinculaciones con contenido diverso lo que nos parece el centro de la dinámica del tributo. Para Giannini, es lógico que no le parezca posible la existencia de una obligación tributaria sin la existencia de una relación jurídica tributaria,-

puesto que esta segunda es amplia y de contenido complejo y que -
abarca a la primera. Sin embargo creemos que los términos son los
inversos: no es lógicamente concebibles la existencia de una rela-
ción jurídica tributaria formal (función concreta-aplicativa) sin
la previa existencia lógica, aunque puede no ser existencia real, -
de una obligación tributaria.

Pero junto a esta consideración de que lo real es que-
existen dos tipos de relaciones con contenido diversos, con lo --
cual creemos superada en parte la necesidad de una relación comple-
ja y totalizadora, tenemos que señalar que la unión entre relación
jurídica formal y obligación tributaria material no se articulan -
en cuanto función tributaria, es decir, sucesiva de una función -
abstracta y otra concreta. De estas dos consideraciones podemos -
derivar lo que a nuestro juicio constituye la verdadera configura-
ción dinámica del tributo. No se trata de sucesión de funciones ni
de complejidad unívoca de vínculos, sino de simultaneidad y varie-
dad complementaria.

Lo que se ha llamado función abstracta, como dijimos, -
consiste en emanar normas jurídicas cuya estructura de todos cono-
cida: a la realización de un determinado presupuesto de hecho, cor-
responde una posición igualmente determinada del sujeto pasivo, -
bien de cumplir una obligación o un deber. Una vez creada la norma
que establezca una obligación o un deber, unidos cada uno de ellos
a sus respectivos presupuestos de hecho, es necesario "esperar" --
(situación del Derecho como Derecho objetivo) a que esos presupes-
tos de hecho se den en la realidad para que surjan las relaciones-

contenida en las normas que las crean en hipótesis, entre los sujetos activo y pasivo (situación del Derecho como Derecho subjetivo): tanto la de obligación como la de deber.

Veamos cuales son los presupuestos de hecho de cada una de estas dos relaciones. En primer lugar, el presupuesto de hecho de la obligación tributaria es el hecho imponible previsto en la norma (3) que una vez realizado pone al sujeto pasivo, o a los que con el comparten la situación pasiva de la relación obligacional, en la obligación de pagar la deuda. En segundo lugar, en cuanto a la relación jurídica formal que impone un deber al sujeto pasivo de esa relación, el presupuesto de hecho nos encontramos que es doble. Hay un presupuesto de hecho de carácter remoto que es la existencia de una obligación tributaria en sentido estricto, es decir, la obligación de pagar una deuda tributaria por haberse realizado el hecho imponible. Pero ello no es suficiente y así consideramos que es necesaria la presencia de un segundo presupuesto de hecho de carácter próximo, que consiste en el mandato de una norma imponiendo un deber al darse una circunstancia concreta (presupuesto de hecho específico de la relación jurídica tributaria) la cual puede actuar, bien directamente por ella misma, bien indirecta o mediatamente a través de un acto administrativo.

Hay que distinguir, por lo tanto, dos supuestos, según lo expuesto en el párrafo anterior. En el primero, la relación tributaria adjetiva existe por imperativo de la misma norma, como sucede en el caso del deber de declarar para dar comienzo al procedimiento de gestión tributaria (4). En el segundo, el deber impuesto

al particular no sólo nace de un mandato imperativo de la norma jurídica formal, sino que este mandato se hace virtual a través de un acto de la Administración, del titular de la potestad administrativa que ocupe la posición activa en la relación jurídica. (5)- A este respecto, la definición de acto administrativo que da Zanolini es muy adecuada (6) al considerar como tal "cualquier declaración de voluntad, de deseo de conocimiento o de juicio, realizada por un sujeto de la Administración pública en el ejercicio de una potestad administrativa" (7). Así entendido, podemos considerar -- que en la relación jurídica material, la Administración no da ninguna virtualidad a la norma material puesto que ella es virtual y operativa por si misma, junto a la realización de su presupuesto -- de hecho como es evidente, mientras que en la relación formal, normalmente tendrá que ser la Administración la que haga virtual la norma formal por medio del poder administrativo de liquidación o recaudación al cual corresponderán unos deberes del particular. De este modo se puede concebir el que la relación jurídica tributaria, en cuanto relación formal, tenga un doble presupuesto de hecho para su aplicación; y que si el presupuesto de hecho remoto es la -- existencia de una obligación tributaria, el próximo es la existencia de una actuación de un órgano administrativo en el ejercicio -- de una potestad administrativa --amparado en una ley y sometido a -- ella-- que no supone ni desigualdad ni relación de poder, ya que su fundamento último está en la existencia de una obligación legal de pagar una deuda.

Obligación tributaria y relación jurídica tributaria -- se nos van configurando como esencialmente distintas y complementarias al mismo tiempo, Al estudiar la relación tributaria, el profe

scr Berliri llega a una serie de conclusiones (8) de entre las cuales son interesantes para nosotros, principalmente dos:

- 1º) Las obligaciones, derechos, deberes, etc, distin--
tos a la obligación tributaria, no tiene sentido -
en si mismos, sino que se coordinan entre ellos y
se reagrupan en torno a un núcleo constituido gene--
rálmente, pero no siempre, por una obligación tri--
butaria.
- 2º) La necesidad de la existencia, al menos eventual, -
de una obligación tributaria para que pueda hablar--
se de relación tributaria.

De esto se desprende un cierto sentido de dependencia de la relación tributaria, puesto que en un caso, se habla de reagrupar en torno a un núcleo y en otro, de que la relación tributaria - necesita la existencia o la posibilidad de existencia de algo. Pero en lo que no estamos de acuerdo es en la contestación a la pregunta siguiente ¿De qué depende la relación tributaria?. Para Berliri, tanto el "pero no siempre" de la primera conclusión como el "al menos eventual" de la segunda, se comportan como excepción al principio gñeral de dependencia sentado. Y ello porque, para Berliri, en determinados impuestos, la obligación tributaria no surge de la realización del hecho imponible sino de un acto administrati--vo. Así, habrá obligación a partir de un determinado momento de la dinámna de la relación tributaria con lo cual esta precede neces--riamente a aquélla (9).

Por nuestra parte, pensamos que ambas relaciones, la tributaria formal y la obligacional sustantiva, son simultáneas. — Ahora bien, el sentido que damos a las conclusiones de Berliri, anteriormente transcritas, en cuanto al desfase y dependencia que entre la relación formal y la obligación sustancial puedan darse, está, no en que la segunda nazca exclusivamente de un acto administrativo incurso en la primera, sino en que la relación tributaria nace como consecuencia de la existencia de una obligación tributaria o de la posibilidad de su existencia. Serán las distintas operaciones de la relación jurídica formal las que nos comprobarán si efectivamente existe o no la obligación de pagar una deuda tributaria. En caso afirmativo, la relación formal nos cuantificará esa deuda y una vez cumplida su misión adjetiva se extinguirá, extinguiéndose igualmente la deuda en el momento de ser satisfecha. En caso negativo, la relación entre la Administración y el particular habría nacido únicamente para comprobar que tal obligación no existía. Lo que no parecé imposible es que una relación jurídica formal adjetiva nazca por motivo distinto al tributo; que no tenga — una trabazón lógicamente subordinada a él.

Cuando se realiza el hecho imponible nace la obligación de satisfacer una deuda. Entre estos dos momentos se dan una serie de relaciones que pueden tener lugar bien entre los mismos sujetos activos y pasivos, bien cambiando alguno de ellos e incluso ambos (10) y que se van sustanciando paso a paso. Mientras, durante el tiempo en que estas relaciones nacen y mueren, la obligación tributaria sigue viviendo por debajo (11) de esas relaciones. Y — ^{CUANDO} parte de esas relaciones se extinguen, vuelve a surgir el vínculo obligacional sustantivo con toda su efectividad en el momento fi-

mal de la extinción de la obligación.

b) Derecho tributario material y formal.-

Evidentemente del análisis de las relaciones que acabamos de hacer se desprende, por vía inductiva, la existencia real de dos distintos tipos de normas. No se trata, de descubrir hasta sus últimas consecuencias las diferencias y la esencia de las distinciones propuestas entre obligación tributaria y relación jurídica tributaria o entre derechos tributario material y formal puesto que ello no es el objeto de nuestra tesis. Sin embargo, creemos insoslayable el terciar en estas cuestiones en tanto en cuanto nos conduzcan a clarificar el sentido y posición de la evaluación global dentro del cuadro de la dinámica del fenómeno tributario.

Teniendo presente lo que por obligación tributaria y relación jurídica tributaria hemos ya expuesto, podemos considerar que las normas jurídicas reguladoras de cada una de ambas relaciones, tiene como es natural, un contenido distinto. Es importante recalcar esto último: las normas tanto formales como materiales, son normas jurídicas. Esta diferenciación entre derecho formal y derecho material (12) no debe ser confundida con la distinción entre forma y contenido del Derecho. Toda norma jurídica, sea primaria-material o secundaria-formal, tiene su estructura técnica y su objeto material. Ambos tipos de normas, por un lado atribuyen la facultad de producir un efecto jurídico, sin embargo, por otro lado, no pueden equipararse las normas materiales y formales del derecho como contenido y forma del mismo, respectivamente. El Derecho formal, las normas secundarias, tienen también su contenido, que es el de dar aplicación a las normas primarias. El Derecho, —

como contenido, está referido al concepto de fin y el fin del derecho formal tiene su contenido en el derecho material, en las normas primarias a las cuales hay que dar efectividad.

Así, puede entenderse con mayor claridad la distinción que en el apartado anterior hicimos respecto al doble presupuesto de hecho que la relación jurídica formal necesita. El presupuesto de carácter remoto era la existencia de una obligación tributaria que no es otra caso que el contenido y el fin del derecho tributario material o de las normas primarias de carácter tributario, las cuales deben ser hechas virtuales.

El derecho tributario material está constituido por -- las normas destinadas a regular la relación sustantiva entre administración financiera y sujeto pasivo de un tributo consistente en la obligación de satisfacer una deuda tributaria. El Derecho tributario formal, por su parte, agrega las normas destinadas a regular la actividad del ente público (en su aspecto de organización y procedimiento) para la aplicación del tributo. Este "tributo" es la obligación tributaria; y el que la norma esté "destinada" nos da noción del fin del derecho.

Acotado el campo de las normas de cada uno de estos -- derechos en el fin inmediato que persiguen, debemos considerar un aspecto interesante para el tema de la evaluación global.

Cuando hablamos de distinción entre derecho tributario material y formal, no podemos dejar de hacer referencia a la función facultativa de los órganos del Estado "aplicadores" del dere-

cho en el instante en que llevan a cabo el procedimiento de aplicación. Como dice Nawiasky, esta función consiste en autorizar la creación, mediante un acto declarativo -ya sea un acto administrativo o una sentencia judicial- de una norma jurídica vinculante, bien para un grupo de súbditos bien para un individuo, lo cual revela la relación con el procedimiento legislativo y con lo cual tenemos que en la actuación de las normas procedimentales pueden nacer, también normas materiales. (13).

Nos encontramos ante el fenómeno que ya en otros lugares hemos apuntado, de la penetración que el derecho tributario formal lleva a cabo en el ámbito del derecho tributario material. Es cierto que desde la enunciación primera de esta distinción por obra de Hensel y Blumenstein hasta hoy, el derecho tributario ha ido variando de eje, pasando del estudio del presupuesto de hecho de la obligación tributaria al estudio de la liquidación (Cortés Domínguez) o de las bases, como elementos sobre el que la liquidación opera (García-Trevijano). Sin embargo, este hecho no nos puede conducir a negar la evidente importancia y misión del hecho imponible (14) en el sistema de normas tributarias, ni tampoco hacer desconocer el que en el marco del derecho positivo español ha sido recogida la distinción, incluida la "glorificación", por nuestra LGT. En el Título II de esta ley se recoge lo que hemos denominado derecho tributario material; y en su Título III el formal. Al incluir las evaluaciones globales en el Título III, se da una paradoja que pudieramos llamar estructural puesto que la función facultativa que los órganos del Estado llevan a cabo, se sale ostensiblemente del marco que este Título de la ley pretende acotar. La LGT podría haber ignorado la distinción y estructuralmente no se hubiera dado la incongruencia. Sin embargo, si se da la incongruencia -

puesto que una vez aceptada la distinción, la determinación de la base por un método objetivo y a través de agrupaciones de contribuyentes, convierte la aplicación de la norma en creación de la misma y, por lo tanto, perteneciente a la materia propia del Título-II de la ley.

c) Nacimiento de la obligación tributaria y la liquidación.-

Ya hemos señalado que la columna vertebral del derecho tributario se va desplazando hacia su aspecto formal. Es, por lo tanto, la liquidación más que el nacimiento de la obligación tributaria, lo que cada vez en mayor medida centra la atención tanto de la doctrina como del poder público.

Por nuestra parte, no sólo para ser consecuentes con lo expuesto anteriormente sino porque así lo creemos, opinamos que la liquidación, la cual junto con la recaudación son las funciones típicas del derecho tributario formal, es la exteriorización de las normas secundarias que ponen en relación a una potestad de un órgano de la administración financiera con los deberes de un particular. La liquidación no hace nacer la obligación tributaria sino que es una fase inmersa en la relación adjetiva de aplicación. Como afirman las NOTAS DE DERECHO FINANCIERO (15) la liquidación es por esencia, la manifestación de la función pública de aplicación del tributo que, como tal, tiene que ser cumplida por la administración. La Administración como titular de la función tributaria en sentido estricto, según ya expusimos, lleva a cabo la aplicación, mediante normas tributarias secundarias, de las normas sus-

tantivas de carácter primario que establecen y delimiten el tributo.

Vemos que la dinámica del tributo queda compuesta, por dos grupos de normas, materiales y formales, y que la influencia y primacía de las segundas sobre las primeras encuentran campo propio en la evaluación global. Sería interesante, aunque no puede -- ser nuestro objeto ahora, ver, de entre las normas y fases del campo aplicativo, hacia qué punto va dirigida en mayor medida esa proeminencia del derecho formal. De todas formas, tendremos que hacer alguna referencia a ello.

El nacimiento de la obligación no puede ser referido -- sino al momento en que conjugan en la realidad la existencia de -- una norma y la del presupuesto de hecho en ella previsto. Sólo en este punto de intersección de las dos líneas encuentra fundamento -- la posibilidad de exigir, en una fase posterior, el pago de una -- deuda tributaria mediante el ejercicio de las potestades que la Administración tiene como titular de la función pública de aplica---ción y ejecución. Y ello bien entendido que si bien la obligación -- del contribuyente puede ser cumplida antes del acto de liquidación, la Administración debe pronunciarse de nuevo sobre la cuantía de -- la deuda tributaria e imponer al contribuyente la rectificación -- de su inicial prestación si procede, como siguen afirmando las NOTAS DE DERECHO FINANCIERO (16) "será, en todo caso, la liquidación la que decida, con carácter imperativo, si la prestación realizada por el sujeto pasivo es o no la pertinente con arreglo a Derecho".

2.-Momentos por los que transcurre la dinámica tri- butaria.

Puesto que por dinámica entendemos el desarrollo simul

táneo que se da entre la obligación tributaria y la relación jurídica formal, aún considerando la dependencia que la segunda tiene respecto de la primera, los momentos a través de los cuales se articulan ambas relaciones en esta concepción dinámica, son el nacimiento de la obligación y la gestión administrativa de aplicación del tributo. Dentro de ésta nos interesa fundamentalmente la liquidación (dejando a un lado la recaudación) en la cual debemos distinguir sus dos fases esenciales que son: el procedimiento de liquidación y el acto liquidatorio. En el primero, a su vez, las fases que encontramos son las de declaración y comprobación.

El cuadro anterior es que el nos ofrece un desarrollo "normal" del tributo. Hay, sin embargo, formas anormales, en el sentido de extraordinarias, previstas por el ordenamiento positivo que afectan al procedimiento de liquidación, sustituyendo las operaciones que normalmente lo componen por otras con características distintas.

Así, pues, tenemos que los momentos del tributo en su vida real descartando la esfera legislativa de creación del tributo, son aquel en que la obligación de satisfacer una deuda nace, - y aquel en que se liquida a través de un procedimiento y un acto administrativo final. El primero de estos momentos está regido por normas primarias de derecho tributario material, y el segundo por normas secundarias de derecho formal.

Tomando como punto de referencia el nacimiento de la obligación, es tradicional, como es sabido, clasificar a estas --

principalmente en dos categorías: "ex lege" y "ex contractu". Y -- ya hemos señalado en repetidas ocasiones que la obligación tributaria pertenece a la primera de ellas. Las explicaciones de que la obligación tributaria sea una obligación "ex lege" son dos. En primer lugar, el que nace por voluntad mediata de la ley; y en segundo lugar, el que el hecho que fundamenta de un modo inmediato la obligación, es anterior al nacimiento. Por el contrario, en las obligaciones "ex contractu", la voluntad de las partes sustituye a la ley y el hecho pierde toda relevancia ya que puede darse posteriormente o puede no existir, sin que ello repercuta en la existencia de la obligación. La diferenciación apuntada es esencial para distinguir las evaluaciones globales de bases imponibles de los convenios para fijación de cuotas, figuras que nacieron en la LRT-1957, indiferenciadas bajo el título de Convenios con agrupaciones de contribuyentes.

Mientras la evaluación global, en parte, ocupa el lugar del procedimiento de liquidación, los convenios ^{surgen} no sólo sustituir este momento sino también el anterior, el del nacimiento de la obligación. En los tributos en que las bases se determinan una evaluación global, la obligación a concretar es una obligación ya nacida, una obligación que, prevista en la ley, ha tenido la realización inmediata de un hecho imponible. Los convenios de fijación de cuotas operan de muy distinta manera pues aunque hay ley que prevea los hechos, estos son aceptados o no por la negociación entre contribuyentes y funcionarios en las juntas, y, por otro lado, la negociación sobre estos hechos no tiene base real alguna, ya -- que todavía no se han dado. Desde este punto de vista, es mucho --

más criticable el instrumento de los convenios que el de las evaluaciones, puesto que el objeto de unas y otras lleva a una estructura diversa de la dinámica del tributo, apartándose en mayor medida de la "normalidad" los Convenios para fijar directamente cuotas, que las evaluaciones para determinar bases sobre las cuales se fijan posteriormente las cuotas. Es comunmente admitida en la doctrina (17) y la jurisprudencia del Tribunal Supremo igualmente la sigue (18), esta distinción por la cual en los Convenios nos encontramos ante una determinación anticipada "a priori" de cuotas derivadas de obligaciones tributarias que pueden nacer, mientras que en las evaluaciones se trata de una concreción sobrevenida (cifrar "a posteriori") de bases derivadas de obligaciones anteriormente nacidas. Como es evidente, en el caso de los Convenios, la desvinculación entre la cuota acordada y las obligaciones que para el contribuyente puedan nacer en más ostensible puesto que las tres posibilidades -es decir, cuota vinculada a las obligaciones, cuota desvinculada en más o cuota desvinculada en menos- son más difícilmente calculables que las evaluaciones entre bases reales y bases teóricas de la evaluación. Lo que queremos decir es que utópica, y siempre por azar, la coincidencia entre las bases determinadas por uno u otro método, la utopía llega a grados absolutos no sólo jurídicamente, sino fundamentalmente desde el punto de vista económico, al llevar la negociación, además de al terreno de la base, a la determinación directa de la cuota. El mundo jurídico y el prejudicial se ven alejados sin posibilidad de conciliación.

Las Evaluaciones y los Convenios quedan así diferenciados como procedimientos de liquidación en tributos que, en el pri-

mer caso, nacen ex lege y en el segundo ex contractu; con lo cual tenemos que la evaluación global representa sólo uno de los momentos de la dinámica del tributo (el procedimiento de liquidación) — y el Convenio dos de los momentos (el procedimiento de liquidación y el nacimiento de la obligación). Queda el tercer momento: el acto liquidatorio. Una vez que la base ha sido evaluada globalmente e imputada individualmente a cada uno de los contribuyentes de un grupo por la junta mixta, el tributo vuelve a su cauce normal y se dé el acto liquidatorio como si el método por el que se hubiesen — cifrado las bases hubiese sido el directo. El Convenio no puede — volver al cauce normal por su eficacia, si bien se fundamenta para su perfeccionamiento en el acuerdo de voluntades de ambas partes — contratantes, depende del acto final en donde se concretiza la voluntad administrativa, que en este caso, está en la aprobación del Convenio por el Ministerio de Hacienda. Se da un doble acuerdo: en primer lugar, entre representantes de la Administración y representantes de los contribuyentes en el seno de la junta mixta; en ~~segundo~~ segundo lugar, la voluntad que de esta junta se deriva va de forma — unificada a contraponerse a la voluntad de la Administración que — aprueba o no el Convenio, lo cual, por otro lado, origina una clara situación de desigualdad de los contribuyentes respecto a la Administración, ya que esta ha tenido dos ocasiones de manifestar su voluntad: una a través de los funcionarios en la junta, aunque en este caso la voluntad administrativa se ve contrapesada por la de los representantes de los contribuyentes hasta que se da un acuerdo de las dos mayorías, y otra en el momento de aprobar o desaprobado discrecionalmente el Convenio.

3.- Elementos que integran la dinámica tributaria.-

Al sustituirse con la evaluación global el sistema normal de determinar la base, tenemos centrado el momento de esa sustitución. Ahora, nos proponemos ver cuáles son los elementos que configuran esencialmente, esa nueva forma extraordinaria de llegar a las bases fácticas.

El punto de partida lo encontramos en la distinción y conjunción, al mismo tiempo, entre los "procedimientos" de determinación de bases y "métodos" para llevar a cabo dicha determinación. (19) El procedimiento hace referencia al elemento personal que entra a formar parte en la gestión del tributo. Así, cuando hablamos de procedimientos ordinarios nos referimos a la aplicación para un sujeto pasivo en concreto, de las normas tributarias para la exacción del tributo, mientras que en el procedimiento extraordinario, la aplicación de la norma no es individual y por lo tanto, la colaboración del sujeto pasivo, que siempre debe existir, en este caso es una colaboración mediata, a través del adjetivo "social", plasmada en la actuación de los representantes de un grupo de contribuyentes en la junta mixta. Por otro lado, el método de determinación de bases hace referencia al elemento material de que se sirve la Administración para concretar esas bases y que puede ser directo, objetivo o por jurados (LGT arts. 47 y ss) según el elemento utilizado sea respectivamente, la declaración del contribuyente, los índices aprobados por las juntas o la conciencia del jurado.

Cortés Domínguez (20) no admite otra caracterización para la estimación objetiva, que no sea la conjunción de una doble

exigencia: a) que se utilice para la determinación de la base imponible y b) que los instrumentos utilizados en la determinación sean índices, signos o módulos. A nuestro modo de ver, Cortés Dominguez equipara equivocadamente estimación objetiva con evaluación global de bases, ya que para él "cualquier procedimiento --aún utilizando signos, módulos, etc-- que no se dedique a la determinación de bases imponibles, no puede considerarse en rigor, sistema de estimación objetiva". Sin embargo, por nuestra parte creemos -- que los Convenios de fijación de cuotas utilizan el método objetivo al igual que las evaluaciones globales. Como dice el art. 3º de la Orden de 3 de mayo de 1966(21), según redacción dada por la OM. de 15 de mayo del mismo año, el objeto de los Convenios fiscales -- consistirá en proceder a la estimación objetiva de las bases tributarias y ejercer la actividad administrativa de distribución individual de bases y cuotas. Hay estimación objetiva en los Convenios ciertamente, pero lo que ocurre es que en los Convenios, la finalidad, realizada en la Junta Mixta, va más allá de una evaluación -- global y una imputación individual, llegando incluso a establecer la cuota para cada uno de los contribuyentes agrupados. (22).

Las combinaciones que obtenemos de estos elementos -- (procedimientos y métodos) nos sitúa en qué lugar se encajan las -- evaluaciones globales. En primer lugar, así como el procedimiento ordinario (individual) puede utilizar un método objetivo (cuotas -- de licencia del Impuesto Industrial o estimación por signos externos en el Impuesto General sobre la renta de las personas físicas) o directo (en la normalidad de todos los impuestos), en el procedimiento extraordinario cabe únicamente el método objetivo, caso --

de la evaluación global en los Impuestos de rendimiento de trabajo personal, cuota por beneficios del impuesto industrial, impuesto general sobre la renta de sociedades en cuanto ejerzan actividades sometidas al impuesto anterior y, hasta cierto punto, la cuota proporcional por contribución rústica y urbana.

La evaluación global, por lo tanto, participa del procedimiento extraordinaria que exige la evaluación no individualizada del contribuyente y que tiene su expresión en las juntas mixtas en donde los medios utilizados son índices de carácter objetivo y cuya finalidad es llegar a una base global y a su subsiguiente imputación individual entre los miembros del grupo. Es esta finalidad la que, en definitiva, diferencia la evaluación global de otras figuras afines, pues tanto en las juntas mixtas para los Convenios, como en los de rústica y urbana, existe la colaboración y el método objetivo, pero en el caso de los Convenios es para fijar cuotas y en el de la Contribución territorial rústica, únicamente se llega a la fijación de los módulos de estimación e índices correctores, siendo la Administración y no la Junta la que desde este momento en adelante, lleva a cabo la gestión determinando las bases y las cuotas.

El cuadro que se obtiene analizando las figuras del ordenamiento positivo a la luz de estas coordenadas es, como vemos, complejo y variado. Tanto el criterio de los momentos por los que transcurre la dinámica del tributo como el criterio de los elementos que la integran, nos ha conducido a la situación, a nuestro modo de ver correcta, dentro del marco de las instituciones de nues-

tro sistema tributario, de la evaluación global.

Independientemente a lo anterior, tenemos que conside tar la posición enfrentada entre los dos sistemas de determinar las bases, según los procedimientos y métodos empleados. La situación anterior a 1957, hubiera invalidado cualquier otra estructura fiscal que se proyectara si, en primer lugar, no se hubieran resuelto las deficiencias en la determinación de las bases imponibles, lo cual fué el punto básico de la reforma de 1957 (23). Esta afirma ción, si no oficial si al menos oficiosa, se completa con la vi sión desprestigiada de la estimación directa. Por un lado, el Memorandum propugnaba el "superar el prejuicio doctrinal de la per fección meramente formal en los procedimientos individuales de de claración y comprobación", (24) mientras que por otro, el informe que las Cámaras de Comercio, Industria y Navegación hicieron sobre el anterior Memorandum, tomaba una posición más templada al recono cer que "perfeccionados los instrumentos de técnica contable, la evaluación global debería dar paso a declaraciones de industria, las cuales serían conjugadas con estudios macroeconómicos". (25). Procedimiento normal y procedimiento extraordinario se quieren pre sentar como incompatibles en un caso y reconciliados en una mutua cooperación en otro. Pero el elegir uno u otro, aparte de que los requisitos doctrinales (que el Memorandum no duda en denominar -- "prejuicios" como queda dicho) nos puedan casi exigir una determi nada solución, tiene que partir en cierto modo del punto a donde queremos llegar: el que la Administración conozca el presupuesto material del impuesto. Algún autor (26), razona que para llegar a este conocimiento hacé falta no sólo la declaración del hecho impo

nible sino también su materialización concreta en documentos, registros, contabilidad, etc. La dificultad surge siempre por este segundo requisito, ya que hay conceptos impositivos de los cuales es difícil llegar a conocer el presupuesto material por falta de estos documentos, y, por lo tanto, no hay otra solución que la de recurrir a estimaciones objetivas. Es claro, según lo expuesto, — que únicamente en caso de difícil materialización del presupuesto objetivo del impuesto, puede recurrirse a unos índices, signos, etc. Y sin embargo, cuando de un mismo impuesto y por unos mismos presupuestos materiales se establecen alternativamente (optativamente) unos u otros métodos de conocer los hechos impositivos y su valoración, tenemos que la estimación objetiva ha sido sacada de sus justos medios para aprovecharse de algunas de sus ventajas sobre todo en orden a "agilidad", "eficacia", etc.

Un sistema intermedio lo encontramos en el Impuesto general sobre rentas de las personas físicas en el que a efectos de la determinación de la base imponible, la estimación por signos externos (objetiva) prevalecerá sobre la de ingresos (directa) cuando exceda en más de $1/5$ del impuesto de ésta (27). En realidad, se da una oportunidad al contribuyente para que declare, aunque el legislador sigue pensando en la estimación indiciaria puesto que la presunción básica de que la estimación directa será eficaz se ve destruida en cuanto por el método objetivo se demuestra que la estimación es un quinto mayor que por el método de declaración directa del contribuyente.

Estos intentos de opciones, que no son tales, de siste-

mas intermedios, de complementar distintos instrumentos técnicos, etc, van directamente dirigidos a eliminar del procedimiento de liquidación la fase de inspección. Esta es el eje fundamental del -- procedimiento de liquidación y la necesidad de la inspección, cualquiera que sea el procedimiento de determinación de las bases impositivas --tanto en caso de declaración como en el de índices-- estriba, como ha señalado Barrera de Irímo, (28) en que la mayoría de -- figuras impositivas dependen de la liquidación fundada en la exteriorización por el contribuyente de las situaciones que constituyen los presupuestos de la imposición. Por otro lado, añade Amorós, (29) la inspección debe configurarse siempre en interés de la ley, pues lo contrario sería justificar el fraude y la resistencia a la ley, es decir, la actividad inspectora es actividad aplicadora de la ley y en este sentido pueda entenderse lo que en otros lugares de esta Tesis dijimos respecto a que el Derecho Tributario va dirigiendo su centro, de cada vez más, hacia su aspecto formal; así como también el que la eficacia perseguida por el legislador en 1957 para la aplicación de los tributos, abandonando los sistemas de determinación directa de las bases --lo cual supone el abandono por -- parte de la Administración de su tarea fundamental de fiscalización, se debía en gran medida a la ineficacia de la Administración misma, y más concretamente a la inspección. Finalmente, no se puede dejar en olvido el dato de que la inspección tiene un valor paralelo a las propias declaraciones (30) ya que representan la sustitución de la actividad que el contribuyente debió de realizar -- por voluntad propia.

Ahora bien, como es sabido, en la evaluación global -- no se dá la inspección. Pero esta afirmación es sólo parcialmente--

exacta. La Inspección de Tributos, según el art. 140 LGT, se desdobla en dos tipos de funciones diversas (dejando aparte la información) que son: la investigación para descubrir hechos imponibles y la "actuación inspectora y estudios generales de actividades y profesiones" en los supuestos de estimación objetiva y por jurados para la integración definitiva de las bases tributarias (lo cual equivale, en una estimación directa, a la comprobación). La misma LGT. establece una particular configuración de la inspección, cuando se trata de evaluaciones, como se desprende de este art. 140, pero nos deja en la confusión de no saber a qué se refiere y qué transcendencia tiene la expresión "actuaciones inspectoras" del apartado b) de dicho artículo. Tomando como ejemplo el Impuesto Industrial, vemos que la inspección, en cuanto es investigación de hechos imponibles, está legalmente permitida al igual que en el resto de los tributos; y así el art. 48,2 del Texto refundido de 29 de diciembre de 1966, regula el que los rendimientos obtenidos por contribuyentes cuyas actividades no hubiesen sido tenidos en cuenta en la junta evaluatoria competente y fuesen posteriormente conocidos por acción investigadora, serán siempre fijados por los jurados tributarios, que no podrán señalar bases imponibles en cuantía inferior a las que resultasen de aplicar los índices aprobados en su día en la evaluación global correspondiente. Son susceptibles de ser conocidos por la investigación, las actividades, los hechos imponibles pero, sin embargo, la inspección no puede comprobar los rendimientos que de esas actividades se derivan ya que son los jurados los que establecen las bases. Hay que hacer notar dos cosas: primero, el que los inspectores, en este caso, tienen únicamente la misión de emitir un informe a requerimiento del jurado antes de

que este dicte el acuerdo (Regla 43 último párrafo IPII); segundo, que este informe de modo alguno es vinculante para el jurado, no sólo porque sea facultad discrecional de este el requerirlo, sino también porque el jurado no puede establecer una base por debajo de la que le hubiese correspondido al contribuyente de haber sido incluido en la evaluación global correspondiente.

De esta contraposición entre estimación directa y estimación objetiva se desprende que dentro del derecho tributario formal, es la inspección la fase que toma mayor preponderancia llegando a convertirse en eje de la estimación directa. La necesidad de reforzar la inspección fue debida al aumento de los impuestos de cuota variable (31) y el legislador, ante el fallo de la inspección, cambió de orientación, inclinándose por un sistema en que la inspección no fuese necesaria y estableció las evaluaciones globales en donde, si bien los funcionarios que en ellas intervienen en las juntas mixtas, pertenecen a los cuerpos inspectores de la Administración, su actuación se ve coartada por tener que actuar mediante datos "objetivos" (teóricos) y teniendo frente a ellos a los contribuyentes "colaborando". Desde 1957 la inspección ha cambiado por completo de sentido y mientras no vuelve a situarse en su función de fiscalización (investigación más comprobación), no podrá volverse a la estimación directa. Y, como es evidente, esta vuelta a su genuina función no puede ser potenciada por métodos de evaluación global, ni tan siquiera por el camino indirecto que pretende acostumbrar a los contribuyentes a colaborar mediante el sistema de evaluaciones para luego, una vez superado éste sistema, seguir colaborando dejándose somprobar. Desde este punto de vista, las evaluaciones globales son un disolvente que alejan cada vez más, dos instituciones esenciales la una a la otra: la inspección-

y la estimación directa.

B) Posiciones doctrinales sobre este punto.-

a) Su formulación.-

Las posiciones doctrinales que se han adoptado sobre la naturaleza jurídica de la evaluación global pueden centrarse en dos grupos. Los que mantienen que el acuerdo de la evaluación global es un acto administrativo y los que lo consideran como negocio jurídico bilateral. (32). Pasaremos a considerar cada una de ellas así como los distintos fundamentos en que se basan para luego hacer unas objeciones críticas, antes de exponer nuestra posición al respecto.

a?) Tesis del acto administrativo.-

1º.- Moreno Torres.(33) El pensamiento y los razonamientos de este autor son los que constituyen el punto de partida para todos los otros autores que han tratado este tema. Expuestos en 1960, es la primera vez que el tema se trata desde una perspectiva doctrinal.

Moreno Torres, al plantearse si las Evaluaciones globales son contrato o acto administrativo, lleva a cabo una doble línea de análisis. Y este planteamiento le obliga a una necesidad de conclusión al encontrarse ante figuras dudosas entre el contrato y el acto administrativo pero, que, lógicamente, tienen que ser encajadas en una u otra de las categorías expresadas. La conclusión,-

como decimos, es que la evaluación global es un acto administrativo para fundamentación de lo cual hay dos posibilidades. Primera, — el que la participación de los contribuyentes tenga el carácter de una mera condición para la eficacia del acto acordado por la representación de hacienda. (34) Segundo, por la condición de órganos — de la Administración que tienen las juntas de evaluación (35). A la primera, se opone la razón de que el acuerdo se produce únicamente cuando coinciden ambas mayorías por lo cual, resulta forzado admitir, afirma Moreno Torres, que una constituya el acto administrativo y la otra, una simple condición para su eficacia. En la segunda de las posibilidades, el considerar las juntas de evaluación como órganos de la Administración, lo que atribuye carácter — de acto administrativo a los acuerdos de dichas Juntas.

Pero, en definitiva, lo que mueve a este autor a la — conclusión ya dicha, es que "resulta más natural y ajustado al espíritu de la ley, la configuración como acto administrativo del — acuerdo que estudiamos" (36). Finalmente, señalemos que las características de este acto administrativo son, según Moreno Torres:

- 1) Es un acto de un órgano Colegiado.
- 2) Es un acto administrativo que tiene el carácter de negocio jurídico. (Unilateral , por supuesto).
- 3) Es un acto administrativo liquidatorio. (37)

2º.— García Trevijano. Para este autor, la evaluación global es un acto administrativo no comercial, cuya esencia es "la

comprobación de rendimientos y gastos que da lugar a la señalización de la base" (38). El centro básico de su razonamiento, está en distinguir entre colaboración y cooperación. La voluntariedad manifestada por los comisionados de los contribuyentes en la Junta mixta (= colaboración) es quívoca puesto que trata únicamente de que no entre en juego la obligación (= cooperación con la actuación administrativa) posterior.

3º.- Cortés Domínguez. Aunque los razonamientos de Cortés se centran fundamentalmente en la refutación de las dos tesis anteriores, también aporta nuevos elementos a la argumentación en favor de la tesis del acto administrativo, ante la insuficiencia o deficiencia de los argumentos expuestos por los otros autores.

Al igual que Moreno Torres y García Trevijano, Cortés se plantea la posibilidad de que el acuerdo de evaluación global, sea un contrato. Y es en los sujetos de este "supuesto contrato" en donde se apoya para negarle tal categoría. Si los comisionados no tienen verdadera representación de los contribuyentes, éstos no pueden quedar obligados por lo que aquéllos acuerden. El fundamento legal de la falta de representación, lo encuentra este autor en el art. 35, párrafo 3º de la LRT-1957. De este precepto se desprende que pueden darse dos situaciones, las cuales, ambas, no le parecen compatibles con la tesis contractual, son: a) que la diferencia existente entre la cuota antigua y la revisada, se reparte entre los demás contribuyentes, con lo cual ocurre que, una vez perfeccionado el contrato y ante la inconformidad de uno de los contratantes de la misma parte de obligados, se lesionen los derechos

de los demás coobligados. b) que sufra las consecuencias de la inconformidad la otra parte contratante: la Administración (39).

"Estas razones -concluye- nos llevan a considerar el acuerdo de evaluación global como un acto administrativo no negociado". (40).

b*) Tesis del negocio jurídico bilateral.-

La posición que entiende que las evaluaciones globales son negocio jurídico bilateral, ha sido mantenida por el profesor Sáinz de Bujanda (41) Todos sus razonamientos parten y están montados sobre la refutación a los tres opiniones anteriormente expuestas. Los argumentos positivos aportados para mantener su posición, se contraponen evidentemente en torno a la existencia de consentimiento en la evaluación global.

Analizando el contorno que, para Sáinz de Bujanda, tiene este consentimiento vemos que, en primer lugar, su ámbito no queda reducido al aspecto primario de la colaboración social, consistente en la mera aportación de datos por los contribuyentes a las Juntas Mixtas, sino que va mas allá haciendo que la voluntad de los contribuyentes se manifieste en un sentido u otro sobre dichos datos. En segundo lugar, es de suma importancia el considerar cual es el objeto final de este consentimiento prestado. Derivado de la característica consensual anterior, Sáinz de Bujanda afirma que no es la evaluación global un acto de conocimiento sino de voluntad para averiguar una base. Es sabido -decimos nosotros- que -

la evaluación global, va dirigida a determinar una base teórica, — una realidad; y es precisamente porque puedan acordar cualquier — realidad por lo que existe voluntad libre de decisión y prestación de consentimiento, pues es claro que sería una incongruencia elemental el querer acordar por medio de un enfrentamiento de voluntades una realidad única existente; la realidad.

Es importante ver, para dar relevancia al aspecto consensual, que esta finalidad no limita jurídicamente la libertad de decisión de los representantes de ambas partes, ya que pueden en base a una decisión voluntaria, cifrar cualquier base tributaria.

Dos precisiones nos aclaran todavía más el que sea el consentimiento el eje central de la evaluación global. Una es la separación entre la existencia real del aspecto consensual en sí mismo y el marco en donde este consentimiento se desarrolla —un procedimiento administrativo— por la circunstancia de que ambas partes tienen que someterse a él, lo cual es consecuencia del principio de legalidad y del Estado de Derecho. Otro punto a considerar es la posible ineficacia del consentimiento prestado, en caso de que prospere una reclamación o un recurso. Creemos que esta cuestión es congruente en el pensamiento de Sáinz de Bujanda con la negativa que este autor da a la pretendida falta de representación de los comisionados en las Juntas Mixtas, ya que precisamente es posible que el consentimiento sea ineficaz, porque los contribuyentes representados tienen derecho, en virtud de la representación otorgada a los comisionados, de interponer reclamaciones y recursos. Es decir, de no existir verdadera representación, no es

tarían legitimados los contribuyentes del grupo para oponerse.

c') Los "Convenios de evaluación global": Carretero Pérez y Guitián de Lucas.-

En este grupo incluímos las posiciones de Carretero Pérez (42) y de Guitián de Lucas (43), aunque prácticamente nos vamos a remitir a la primera de ellas ya que Guitián de Lucas se limita a seguir, en este punto, literalmente a Carretero Pérez transcribiendo sus opiniones y enfoques.

El punto de partida para estos autores está, como es evidente, en la reforma de 1957 la cual estableció un sistema de liquidación por el que "en lugar de obtenerse la deuda tributaria por aplicación individual del tipo a la base, la Administración, por medio de un convenio con una agrupación de contribuyentes, legalmente reconocidos, fijaba la base de todo el sector convenido.

"1º. El régimen de evaluación globales tiene, pues, dos fases: el convenio entre la Administración y los contribuyentes de un grupo, en el que se acordaba seguir este procedimiento especial de gestión.

"2º. Un organismo mixto, llamado Junta de Evaluación-Global, sobre unos índices económicos aprobados por ella determina la cifra asignada al conjunto de contribuyentes y la cuota global sectorial, que luego ha de imputarse individualmente a los contribuyentes.

"Al conjunto de participación de los contribuyentes en esas dos fases de la denomina colaboración social de los contribuyentes que, naturalmente, tienen diferentes caracteres en cada una: el Convenio es un acto voluntario, puesto que en todo caso los contribuyentes pueden pedir ser excluidos del mismo y la aplicación de la estimación individual de la base; la evaluación global es una ejecución del convenio que realizan las juntas."" (44)

En realidad es difícil averiguar qué naturaleza jurídica le atribuye a la evaluación global partiendo de esta comprensión, tan original como equívoca, que tiene de lo que el derecho positivo configura como Convenios de fijación de cuotas y evaluaciones de bases imponibles. Pero, aún situándonos en el sistema --propuesto, los "Convenios de evaluación global" tienen el siguiente análisis para el presente autor: "El convenio es, según la ley, un procedimiento de liquidación" y "la liquidación es un acto unilateral, no un acto negocial" (45). Sin embargo, ante las razones --del legislador de 1957 para instaurar este sistema --recaudación para la Administración y comodidad para el contribuyente-- afirma --que "estos antecedentes son necesarios para calificar la naturaleza jurídica de los convenios de evaluación global: la Administración no puede renunciar a su potestad tributaria, pero tampoco la institución sería de utilidad si la Hacienda no pudiese actuar de modo flexible y cuasi-transaccional para fijar la suma debida por un sector de contribuyentes: la primera tesis induce a la calificación de acto administrativo unilateral; la segunda a la de contratos administrativos". (46).

Ante aquellas razones y la estrecha alternativa se decidió por la naturaleza contractual pero bien entendido que "no hay en derecho positivo categorías híbridas, como los llamados actos administrativos bilaterales, puesto que negocio jurídico bilateral es equivalente a contrato". Y dicha posición se ve confirmada por un argumento definitivo ya que "el Tribunal Supremo (sentencia de 11 de noviembre de 1957) también ha calificado los convenios tributarios como un verdadero contrato que obliga a las dos partes" (47).

b) Su crítica.-

Vamos a hacer nuestra crítica u observaciones de modo esquemático, para no alargar excesivamente la exposición.

a') Moreno Torres.

1º) Afirma Moreno Torres al principio de su trabajo citado que "el tema que hemos de tratar aquí es el de la naturaleza de estos acuerdos que ponen fin al procedimiento de liquidación" - (48).

Es claro, que aquí está confundiendo el acuerdo de evaluación global, no sólo con el acto liquidatorio -lo cual ya se lo hicieron notar anteriormente- sino también con la imputación individual de la base globalmente acordada para el grupo. Lo que pone fin al procedimiento liquidatorio, es el acto de liquidación y no un acuerdo de evaluación global, incluso en su fase de imputación individual. Señalar este punto de partida de Moreno Torres, no es

superfluo puesto que él basa toda su ulterior argumentación en -- que las evaluaciones globales son actos liquidatorios.

2º) Una segunda afirmación a la hora de iniciar su investigación es que la naturaleza de todas las figuras de convenios liquidatorios pueden ser reducidos a dos categorías "el contrato entre Administración y contribuyentes o bien el acto administrativo, al- que los contribuyentes prestan su colaboración (499). A partir de - este momento parece que las posibilidades se encierran en esta dualidad alternativa: o contrato o acto administrativo. Todos los --- que, posteriormente a Moreno Torres, han investigado sobre la natu- raleza de las evaluaciones globales, se plantean igual alternati-- va.

3º) Al dar una definición de evaluación global afirma- (50) que "constituyen un procedimiento de determinación de bases- impositivas", con lo cual se denota la falta de claridad de lo que las evaluaciones globales son por la incongruencia existente entre esta definición y el objeto del trabajo que Moreno Torres se propo- nía llevar a cabo, enunciado en la crítica 1ª.

4º) Partiendo de las alternativas a que nos referíamos en la crítica 2ª y notando que en la evaluación hay consentimiento, la pregunta que se hace nuestro autor es ¿qué clase de contrato es?. Las posibilidades que plantea son: o contrato de Derecho Público;- o contrato de transacción; o contrato declarativo.

En cuanto a la primera posibilidad se acude a una figu

ra especial de los contratos de derecho público alemán, los de su bordinación, recogiendo el concepto que de ellos da Martín Re--
 tortillo, diciendo que es la relación entre la Administración y --
 el particular que se resuelve en forma contractual, pero que si --
 no llega a concluirse, La Administración puede alcanzar ex lege,--
 el mismo resultado. En evaluaciones globales no es totalmente --
 aplicable esta figura, por cuanto en el caso en que sean los fun-
 cionarios de la Junta los que determinen las asignaciones indivi-
 duales, no lo hacen conforme a normas legales y procedimiento or-
 dinario, sino a los índices aprobados en la Junta mixta, con lo --
 cual la Administración se somete, en definitiva a lo acordado en
 el primer paso (propuesta de índices), o incluso en el segundo --
 (cifra global). El resultado tiene un fundamento en la voluntad --
 de los particulares, no como voluntad que lleva a un acuerdo, si-
 no como voluntad que determinó los presupuestos (índices-bases) --
 de un acuerdo. Y en el caso del acuerdo sobra la cifra global es
 el jurado el que decide pero, igualmente, sobre los datos aporta-
 dos a las Juntas y con arreglo a su conciencia.

La segunda figura contractual propuesta, es la del ---
 contrato de transacción, rechazada en base a la ausencia del sacri-
 ficio. Habría que analizar más a fondo lo que se entiende por sa-
 crificio, pues, desde una perspectiva económica, no se trate de ar-
 gumentar en favor de la falta de sacrificio con que las evaluacio-
 nes globales supusieron aumento de recaudación, ya que esto poco --
 tiene que ver con el que resultaría del procedimiento ordinario y
 una estimación directa -todo lo cual quedó ya explicado al anali-
 zar el principio de capacidad contributiva-. Pero, además, cabría-
 hablar de un "sacrificio jurídico" no ciertamente evaluable en tér

minos económicos, pero que indudablemente encierra renuncia de derechos por parte de la Administración, lo cual equivale a sacrificarlos en aras de otro tipo de ventajas, en este caso no jurídicas, sino técnicas.

Finalmente, en cuanto al contrato declarativo, Moreno-Torres parece centrar esta posibilidad en la perspectiva del valor-constitutivo o declarativo de la liquidación. Pero la naturaleza de una institución tiene que verse en su conjunto y no parcialmente por cada uno de sus aspectos.

5º) Al estudiar la evaluación global como acto administrativo, dos son los fundamentos para mantenerlo. En este apartado 5º, vamos a ver el acto administrativo en el que la participación de los contribuyentes tiene el carácter de una mera condición para la fuerza del acto acordado. En caso de no haber acuerdo, el acto administrativo se produciría por el mismo órgano, como ocurre en el Concordato italiano.)(51).

Nos parece bien el que aquí, Moreno Torres quiera centrar el problema en torno al acuerdo de evaluación estricto, es decir, para llegar al acuerdo sobre la cifra global del grupo, en lugar de referirse a la imputación individual, puesto que si se refiere a este caso, la coincidencia entre la evaluación global y el Concordato italiano, se daría en todos sus términos, ya que el órgano administrativo que decidiría sería el mismo que había intentado obtener el acuerdo, es decir, los ponentes funcionarios de la Junta mixta. Al referirse a la cifra global, evidentemente no hay

equiparación posible con la figura italiana puesto que el órgano - administrativo que decide con carácter subsidiario, es el Jurado - Tributario, provincial o central.

De todos modos, hay que hacer notar que no llegamos a comprender como tan distintos fundamentos -los opuestos- conducen a un mismo resultado, el acto administrativo válido. Tanto la existencia de consentimiento, como la falta del mismo, lleva a que el final sea idéntico. El acuerdo de una Junta mixta se descompondría así, en una mayoría-condición (comisionados) y una mayoría-decisión (ponentes), pero como ya señalamos páginas atrás, la función de los contribuyentes en las Juntas de evaluación, no es sólo participar con la aportación de datos, sino también decidir sobre -- ellos, lo cual aleja todavía más la posibilidad de pensar en un -- cierto contrato de adhesión, puesto que si alguien se adhiere, se rán los funcionarios a los datos aportados por los contribuyentes-- (índices básicos y correctores) como primera propuesta que hacen a los ponentes, los cuales "se pronunciarán por mayoría sobre los índices propuestos" (52). No hay, pues, mayoría-condición y mayoría-decisión, sino acuerdo por consentimiento coincidente de ambas mayorías en cuanto a la cifra global.

6º) El segundo fundamento para mantener la tesis del -- acto administrativo, está en la condición de órganos de la Administración que tienen las Juntas de evaluación, lo cual hace rechazar a Moreno Torres la posibilidad de un acto administrativo bilateral "pues ello reconduciría prácticamente a la solución contractual"-- (53).

Ya aludimos, en la crítica nº 2 a la duda sobre la dualidad acto administrativo-contrato. Hay que distinguir claramente el contrato de la bilateralidad, siendo ésta una característica — que no tiene por que ser extraña al concepto de acto administrativo, como veremos. Y aún al final de su exposición, nuestro autor — sigue afirmando que ante la necesidad de conclusión, encontramos — figuras dudosas entre el contrato y el acto administrativo, pero — que lógicamente, hay que encajarlas en una u otra de las categorías expresadas.

b') Cortés Domínguez.—

La falta de representación de los comisionados en relación con el art. 35, párrafo 3º LRT 1957, es su argumentación — fundamental para desochar la idea de contrato y acogerse a la de 9 acto administrativo.

A nuestro juicio esta facultad de plantear recurso y — oponerse es lo que argumenta en mayor medida el que los comisionados sean representantes de los contribuyentes del grupo. Es el haber dado una representación lo que legitima para plantear la cuestión de fondo, es decir, la cantidad a asignar.

Pero entiéndase bien, además, que esta falta de representación se aduce únicamente para el caso en que un contribuyente del grupo que no sea comisionado, esté en desacuerdo con la imputación individual. En la evaluación global estricta, en aquélla en — que se llega a la cifra global, no es posible argumentar con la — falta de representación puesto que los únicos legitimados para im-

pugnar esa cifra aprobada por las mayorías, son los miembros disidentes de las Juntas, sean comisionados o sean ponentes (54).

c') García Trevijano.-

1º) Empieza señalando cuál es la naturaleza jurídica -- de las Juntas mixtas, que para este administrativista son "órganos extraordinarios previstos en estructura en las normas y cuya composición concreta se hace en cada caso".

Dejamos para el lugar oportuno analizar este concepto y cómo llega a él García Trevijano. Lo que es importante es delimitar el objeto de nuestros análisis en este capítulo de la tesis, -- puesto que en ciertos autores nos ha parecido ver la tendencia de hacer pasar la naturaleza de la evaluación global a la naturaleza de las Juntas, en donde esa evaluación se lleva a cabo.

2º) En cuanto a la naturaleza de la evaluación global -- concretamente, García Trevijano se decide por el carácter de acto administrativo no negocial cuya finalidad es la "comprobación de rendimientos y gastos que dan lugar a la señalización de la base". .. "acotando lo que existe en la realidad". (55)

Recordemos lo anteriormente dicho sobre la incongruencia que supone el acordar LA realidad, si esta es única, y que, -- por lo tanto, acordar se refería a UNA realidad. Por eso, García-Trevijano no admite valor negocial alguno y da una definición de evaluación global que pudiera aplicarse igualmente a cualquier otro procedimiento de determinación de bases. La evaluación global

interpretando a este autor- no es contrato porque la voluntariedad que en ella se manifiesta (voluntad de colaborar) tiene por finalidad el que no entre en juego la obligación de cooperar con la actuación administrativa. Sin embargo, García Trevijano, a nuestro modo de ver, con este razonamiento se encierra en un círculo que lo conduce a nuestra afirmación anterior, es decir, que el concepto de evaluación global es igualmente válido para, por ejemplo, el proceso de estimación directa de la base, pues al afirmar que con la evaluación global se trata de evitar la cooperación con la actividad administrativa, tendría que notar que esta cooperación es el eje de lo que antes el mismo autor califica como esencial de la evaluación global, la comprobación.

Al querer equiparar demasiado paralelamente el procedimiento normal y el extraordinario de estimación, llega al concepto que venimos estudiando pero sin considerar que en los impuestos en que se trata de evaluación global, ni hay comprobación, ni rendimientos ni gastos, sino únicamente "Indices".³

3º) En una ocasión más, García Trevijano, monta-como - antes hicieron otros autores-sus argumentos sobre las asignaciones individuales y no sobre el carácter del acuerdo de la cifra global del grupo. Nos referimos al tratamiento que hace del régimen impugnatorio de la fijación de bases y a la afirmación de que el contribuyente ataca un acto administrativo perfecto y ~~válido~~ al impugnar al mismo tiempo la notificación del acto que señala la base individual y la del acto liquidatorio. Esta opinión, que si bien coincide con la nuestra, en parte, no creemos que sea la mas oportuna

para llegar a conocer con exactitud la naturaleza jurídica del --
acuerdo sobre la cifra global del grupo.

d') Sáinz de Bujanda.--

Sáinz de Bujanda es quien ~~se~~ sobre camino contra la posi-
ción de la evaluación global como acto administrativo, hablando, --
no de contrato sino de una "modalidad de negocio jurídico".

Sin embargo debemos adentrarnos algo más en el análi--
sis del concepto y mecánica del negocio jurídico para ver hasta --
qué punto son efectivamente las evaluaciones una "modalidad" del --
negocio jurídico distinta al contrato".

Pensamos que el profesor Sáinz de Bujanda está demasia-
do influenciado todavía por la dualidad acto administrativo-contr-
to y por ello, al hablar de negocio jurídico, cóntra toda su aten--
ción en señalar el factor ~~con~~ consensual existente en una evalua--
ción global como declaración de voluntad. Si este aspecto es de la
mayor importancia y a él nos acogemos en principio, no podemos ol-
vidar que el negocio jurídico, nacido al amparo del "dogma de la
voluntad" ha tomado, un nuevo sentido.

Emilio Betti señaló el camino en esta dirección. Al es-
tudir el concepto de negocio jurídico, mantiene que si bien una --
definición corriente ha consistido en caracterizar el negocio jurí-
dico "como manifestación dirigida a producir efectos jurídicos", --
no es menos cierto que "esta calificación formal, inspira en el fa-

moso dogma de la voluntad, no recoge su esencia. La cual reside en la autonomía, en la autorregulación de intereses en las relaciones privadas; autorregulación, que el individuo no debe limitarse a -- "querer", a desear, sino más bien a disponer, o sea, actuar objetivamente". (56).

Se nos podrá objetar el que el negocio jurídico, nacido en la esfera del derecho privado, es, por razón de los sujetos (los particulares) manifiestamente insuficiente e inoportuno. Al -- mantener, en páginas sucesivas, nuestra opinión, intentaremos dar una explicación satisfactoria sobre ello.

Esta construcción del negocio jurídico desde un punto de vista objetivo o normativo, (57) es tomada, en España, por el -- profesor De Castro al hablar del negocio jurídico como regla y -- afirmar que "el poder de la persona para poder dictar reglas (testamento) y para dárselas a sí mismo (contrato), es decir, la autonomía ("subject made law") es la médula del negocio jurídico". -- (58).

De todos modos, De Castro, se mantiene en un normativismo casi puro, pues en definitiva lo que para él caracteriza un hecho como negocio jurídico es el Derecho objetivo. Para saber cuándo la declaración de voluntad es negocio jurídico o no, tres son -- las líneas por las cuales averiguarlo. O bien por la voluntad de -- los que hicieron la declaración; o bien según lo que tiene decidido la conciencia social; o bien, finalmente, son las normas las --

que señalan cuáles entre los hechos jurídicos son negocios jurídicos (59). Es claro que la última vía es imposible en nuestro ordenamiento jurídico, ya que el negocio jurídico como figura autónoma no es reconocido, sino que únicamente se recogen distintos tipos de negocio jurídico con regulación y denominación propia. Es evidente que en ninguna ley nos encontramos con la afirmación de que las evaluaciones globales son un negocio jurídico, pues esto, positivamente (jurídico-positivamente), no existe.

Respecto a los dos criterios restantes, no podemos decir mucho más. La voluntad de los que hicieron la declaración es — como Sázin de Bujanda dejó sentado — llegar a un acuerdo y la evaluación un acto de voluntad y no de conocimiento. En cuanto a lo que la conciencia social piensa de la caracterización como negocio jurídico de un determinado hecho, recogemos únicamente una opinión, precisamente no estrictamente científica, sobre las evaluaciones globales (60). "Los acuerdos globales significan necesariamente, — que el impuesto es algo sobre lo que cabe en términos muy amplios, a nivel de grupo, la negociación y el compromiso". (61).

o") Carretero Pérez y Guitián de Lucas.—

La crítica a estos autores es de tipo previo. Es decir, no se les puede criticar, positiva o negativamente, su conclusión sobre la naturaleza jurídica de la evaluación global porque a nuestro juicio no han llegado a la condición mínima de delimitar la figura. Su confusión entre Convenios de fijación de cuotas y evaluación de bases imponibles les impide el entrar, con premisas verda-

deras, en cualquier consideración de lo que son las evaluaciones globales como procedimiento de determinación de bases. La distinción en dos fases, la de convenio y la de evaluación global como ejecución del convenio; la imputación no de bases sino de cuotas llevada a cabo en las evaluaciones; la fundamentación jurisprudencial en una sentencia del TS (de 11 de noviembre de 1957) anterior al establecimiento legal del sistema (Ley de 26 de diciembre de 1957); y el hacer depender el análisis jurídico de las razones extrajurídicas que llevaron a la institución impiden poder calificar, a nuestro juicio, de correcta o incorrecta la distinción entre naturaleza unilateral, contractual o bilateral de dicha institución.

Con todo, respecto a la posición de Guitián de Lucas, debemos hacer otra observación, también de carácter previo, que se une a la anterior. Nos referimos al lugar metodológico en donde sitúa este autor el estudio de la evaluación global: dentro de una obra dedicada a los procedimientos presupuestarios y en el apartado dedicado a la ejecución del presupuesto. No explica en ningún momento la razón que le ha llevado a ello. Pensamos que la bifurcación del principio de legalidad financiero, en legalidad presupuestaria y tributaria, enunciada por O. Mayer (62) y que en nuestras leyes constitucionales está arraigado desde hace ya un siglo (63) — tiene hoy un fundamento sólidamente asentado tanto doctrinalmente (64) como positivamente, en el texto legislativo básico en materia tributaria como es el art. 20 de la LGT al establecer que no es precisa la revalidación de las normas tributarias —sustantivas o —procedimentales— por la ley presupuestaria o por cualquier otra. No es nuestro objeto al entrar a discutir la naturaleza del presupuesto o de la ley presupuestaria pero sí debemos señalar que aún—

siendo la obra de Guitián una obra sin pretensiones de estar referida a los problemas sustanciales del Derecho presupuestario y limitarse a la exposición de su procedimiento, no tiene sentido metodológico el incluir la gestión de los tributos como una de las vertientes de la fase de ejecución del Presupuesto por estas razones que acabamos de apuntar.

c) Nuestra posición.-

1).- Resumen de los puntos controvertidos.

De la exposición de las doctrinas anteriores sacamos una serie de conclusiones que debemos tener en cuenta para seguir en nuestra argumentación y en la hora de decidir nuestra posición sobre este problema de la naturaleza jurídica.

1º.- No estamos analizando tanto la naturaleza jurídica de un acuerdo derivado de una Junta mixta, pues ello nos conduciría a plantearnos la naturaleza jurídica de las Juntas en sí mismas, cuanto la naturaleza del acuerdo en su contenido, como fases que se desarrollan dentro de la Junta mixta.

2º.- Hay que distinguir, al enunciar el orden lógico de operaciones, entre los distintos acuerdos que deben llevarse a cabo: acuerdo sobre la cifra (base global) del grupo de contribuyentes y acuerdos sobre la imputación (base individual) para cada uno de esos contribuyentes. Como hemos visto normalmente los autores que han estudiado este problema, se centran en el segundo acuerdo, que es el que pone fin a la labor de la Junta.

3º.- Desde que Moreno Torres estudió por primera vez — la naturaleza jurídica de los acuerdos de evaluación global, encerró las posibilidades en la alternativa: "contrato" o "acto administrativo". (65).

4º.- La alternativa anterior creemos que es incorrecta, por cuanto hay que distinguir entre "contrato" y "bilateralidad", términos no equivalentes.

5º.- En cuanto a los casos en que haya falta de acuerdo, bien sobre la base global o bien sobre la individual, tiene — que diferenciarse la función del jurado tributario, como método — subsidiario de llegar a estos acuerdos, de su función como instancia de recursos y reclamaciones.

2) Procedimiento de liquidación y acto liquidatorio.

Procedimiento de liquidación y acto liquidatorio son — dos funciones a distinguir dentro de lo que la LGT llama, en su Título III, "la gestión tributaria". Como dice el art. 90 de la citada Ley, las funciones de la Administración en materia tributaria, — se ejercerán con separación en sus dos órdenes, distinción fundamentada en el art. 2 del Reglamento del Procedimiento Económico-administrativo, la función de gestión para la liquidación y recaudación y la función de resolución de reclamaciones que contra aquella gestión se susciten. Por otra parte, tenemos que considerar — que el art. 9 de la LGT al establecer las fuentes de los tributos, habla en su nº 1º, apartado c) de los reglamentos de gestión, recaudación, inspección, jurados y procedimiento de las reclamaciones económico-administrativas.

Dé ello podemos observar que el art. 9 LGT, no habla -- de liquidación sino únicamente de gestión, diferenciándola, en pie de igualdad, de la recaudación. Sin embargo, ello queda explicado-- en el art. 90 anteriormente citado. El único reglamento previsto -- en el art. 9 que no tiene una equivalencia terminológica exacta en el art. 90, es el de Inspección. Esta divergencia, creemos que se puede explicar por dos razones. Primera, la inspección es parte de la liquidación y no de la recaudación, estando incluida, por lo -- tanto, en el término liquidación del art. 90. Segunda, la inspec-- ción es enumerada independientemente en el art. 9, porque en algu-- nos casos pueden darse desvinculadamente; es decir, hay inspección --como fase del procedimiento de liquidación-- pero no hay liquida-- ción, considerada esta, ahora, como determinación del importe, ya que existen tributos (los de cuota fija) en los cuales la opera-- ción evaluatoria no se dá, al estar fijado en la Ley directamente -- el importe de dicha cuota.

Centrándose cuál es el orden de la liquidación respecto a la función gestora de la Administración, según el derecho positivo español pasemos a considerar la liquidación en sus diversos momen-- tos. Tomando la definición que de liquidación dan las Notas de De-- recho Financiero (66) como "procedimiento a través del cual la Ad-- ministración financiera da efectividad al mandato de la norma en -- cuanto se refiere a la fijación, en concreto, del importe de la -- deuda en los tributos variables", percibimos los dos aspectos que-- la liquidación tiene. Comienza hablando de "procedimiento" y termi-- na centrándolo en "fijación, en concreto, del importe de la deuda". Y es evidente que este punto final en el cual desemboca el procedi-- miento, debe tener una "extroversión al contribuyente" el cual rec--ibe su tributo liquidado.

Hay un concepto de liquidación amplio, en cuanto es -- considerado como procedimiento liquidatorio y en el cual se engloban tradicionalmente, la declaración, la comprobación --inspección-- (67). Y este concepto se completa con un concepto de liquidación en sentido estricto de acto liquidatorio de la Administración, el -- cual equivale prácticamente a la notificación, según las NOTAS DE DERECHO FINANCIERO citadas (68) que por eso se refieren al "acto -- en que la Administración se pronuncia sobre el importe".

En cuanto al primer momento del procedimiento de liquidación, nos hemos referido exclusivamente a la declaración, cuando en realidad esta es la única forma imposible de ser utilizada en -- el procedimiento de evaluación global. El art. 101 LGT que establece cuatro formas de iniciar el procedimiento de gestión (69) puede-- reducirse, en función de los sujetos que pueden iniciarlo, a tres: por la Administración, bien de oficio, bien por investigación; por un tercero, la denuncia; por el contribuyente, la declaración. De estas tres posibilidades, la única que no es posible en evaluación global es la tercera (art. 101 a) LGT) la declaración. En cuanto a las dos restantes, la Administración, de oficio, forma la lista de contribuyentes del grupo (70) o puede descubrir a nuevos contribuyentes en virtud de acción investigadora (71); y en cuanto a la denuncia pública, cualquier persona o entidad podrá pedir la inclusión de nuevos contribuyentes en las relaciones (72).

La distinción hecha entre procedimientos de liquidación y acto liquidatorio, no ofrece duda alguna de la lectura de -- la Regla 7, último párrafo de la Instrucción Provisional del Impuegto Industrial en su reforma por la Orden de 22 de Enero de 1959; --

"las Juntas entenderán solamente en la fijación de bases y será -- competencia exclusiva de la Administración de Rentas Públicas de-- terminar las cuotas correspondientes". Es evidente que las Juntas-- son los titulares del procedimiento de liquidación, determinando -- las bases globales o individuales, así como la Administración fi-- nanciera es la titular del acto administrativo de determinación de la cuota.

Ahora bien, queda una cuestión pendiente que no había mos planteado y que es necesario solucionar. ¿A cuál de las dos fas es --procedimiento de liquidación o acto liquidatorio-- pertenece -- la determinación de la cuota?. Ciertamente, puede parecer una cuesti ón banal, pero si observamos atentamente, nos damos cuenta de -- que esta operación está a caballo entre ambas fases, y que es esencia l determinar a cual de ellas pertenece para clarificar y encontr ar una respuesta satisfactoria al interrogante de la naturaleza- jurídica de las evaluaciones globales.

Si consideramos que la determinación de la cuota tribut aria pertenece al procedimiento de liquidación, nos encontramos -- con la imposibilidad de llevar a cabo la distinción entre procedimi ento de liquidación a cargo de las Juntas y acto liquidatorio, -- competencia de la Administración financiera, puesto que ésta, en -- la redacción de la Regla 7ª IPII, antes citada, tiene por finalidad determinar cuotas y desde la perspectiva que ahora venimos analiza ndo, dicha determinación de cuotas es la última fase del procedimi ento de liquidación. En segundo lugar, de admitirse esta posibili dad, borraríamos una de las diferencias básicas entre evaluacione s globales de bases y Convenios de fijación de cuotas, ya que --

aquellas, como procedimiento de liquidación, llegarían a determinar éstas. En tercer lugar, el concepto de evaluación global alcanzaría un ámbito minifiestamente desmesurado, llegando a cifrar las cuotas e indudablemente, así considerada, no habría lugar a dudas sobre su carácter de acto administrativo.

Si, por el contrario, consideramos que la determinación de las cuotas es algo inherente al acto liquidatorio, creemos que nos ajustamos más plenamente al sentido lógico y a la legislación en esta materia. Al transcribir el concepto de liquidación de las NOTAS, hecho páginas atrás, decíamos que comienzan hablando de "procedimiento" y terminan contrándolo en "fijación, en concreto, del importe de la deuda". Es esa fijación del importe de la deuda, mas su notificación al contribuyente, lo que para nosotros constituye el acto liquidatorio o liquidación en sentido estricto. Cuando las NOTAS afirman que, acto liquidatorio es aquél en que la Administración se PRONUNCIA sobre el importe, están pensando en el acto meramente formal del pronunciamiento y por eso lo equiparan a notificación, mientras que a nuestro juicio el pronunciamiento de la Administración sobre el importe, supone y requiere de modo esencial, en primer lugar, su fijación material.

Además de la Regla 7 de la IPII antes citada, queremos aducir los términos en que está redactado otro precepto, por considerar que igualmente apoya esta postura. La Regla 20, párrafo 10, de la IPIRTP, al regular los recursos, dice: "Al final del estado en que se notifique la liquidación, además de consignarse los recursos que contra el acto administrativo, que la misma supone, pue

den interponerse...". ¿A qué se refiere "la misma"? ¿A la notificación de la liquidación o a la liquidación en sentido estricto?.- Creemos que lo que supone acto administrativo, según esta Regla, - es precisamente la liquidación, en cuanto notificada. El acto liquidatorio, por tanto, tiene un contenido material, que es la determinación de la cifra de la cuota y un continente formal, que es la notificación de dicha cuota. Finalmente, el art. 13 del reciente Reglamento General de Recaudación, entrado en vigor el 1 de Enero del presente año (73), al hablar de las responsabilidades por sucesión en el ejercicio de explotaciones o actividades económicas, establece la posibilidad de que el adquirente solicite de la Administración una certificación sobre las deudas y demás responsabilidades tributarias del transmitente. "Expedida la certificación antes indicada -dice en el nº 4-, el adquirente responderá, no solamente de las deudas tributarias liquidadas que se detallen en aquella, sino también de las que, estando pendientes de evaluación o liquidación, aún sin cifrarlas, se mencionen en la misma certificación". La "evaluación" se distingue de la "liquidación" porque ésta es considerada como acto de cifrar ("aún sin cifrarlas") y no como procedimiento de liquidación, puesto que así considerada, es claro que sería un contrasentido ya que la evaluación es parte interna de este procedimiento.

Con ello, podemos seguir adelante no admitiendo la posición de la tesis del acto administrativo como posición exclusiva, aún sin desecharla, en los términos que seguiremos analizando.

3) Evaluación global e imputación individual.-

Hecha la distinción entre procedimiento de liquidación

y acto liquidatorio tenemos que seguir adentrándonos en la primera de ellas, para ver de qué se compone en un procedimiento de evaluación global. En el procedimiento normal de determinación de bases, a estas se llega por la declaración del contribuyente y una comprobación-inspección de la Administración.

En el procedimiento que conoce una base tributaria fundándose en las dos características de la colaboración social y los métodos objetivos, ninguna de las dos funciones enunciadas se dan. Ya hablamos de que la declaración del contribuyente era el único modo de iniciar la liquidación que no se podía dar en una evaluación global. En cuanto a la comprobación, también hicimos referencia a ello y volveremos en el apartado siguiente, en el sentido de que no pueden comprobarse las bases firmes a las que se haya llegado en una evaluación.

El procedimiento de liquidación es el que se desarrolla en la Junta Mixta de funcionarios y contribuyentes. Siguiendo las Instrucciones Provisionales que desarrollaron los preceptos de la LRT, 1957 en materia de evaluaciones, podemos enumerar como fases por las que transcurre: 1ª.- Determinación de los sujetos. — 2ª.- Aprobación de los índices básicos y de corrección. 3ª.- Evaluación global de la base. 4ª.- Imputación individual de la base. — En estas dos últimas operaciones, tenemos que distinguir las que sean operaciones de la propia Junta y cuándo no son llevadas a cabo por la Junta, pudiendo ser, en este caso, métodos subsidiarios de la evaluación, o de la imputación, o, instancias de resolución en caso de controversias.

En cuanto a la cifra global, se puede llegar a ella: -
 1º.- Por la Junta Mixta. 2º.- Por el Jurado Tributario (Central o Provincial), bien con carácter subsidiario, cuando no haya habido acuerdo, bien como instancias de resolución de controversias, sobre la cifra aprobada. (74).

En cuanto a la imputación individual se puede llegar:-
 1º.- Por la Junta Mixta. 2º.- Por los funcionarios de la Junta. -
 3º.- Por el Jurado Tributario provincial. Es importante señalar -- que la forma a través de la cual se llegue a la cifra global, no -- prejuzga en forma alguna la forma por la cual se tenga que llegar a la impugnación individual. (75). Es decir, si la base del grupo es fijada por el Jurado tributario, bien por causa de una reclamación, bien por falta de acuerdo, la imputación de base a cada contribuyente puede ser hecha por la Junta Mixta. Y así todas las combinaciones posibles.

De ello se desprende que es difícil dar un concepto de evaluación global según el ámbito de operaciones que abarque y el sujeto que los lleve a cabo. Según el cuadro de posibilidades apuntadas en los párrafos anteriores, nos parece que pueden darse tres conceptos de evaluación global, según se incluyan unas operaciones u otras y según por qué sujetos sean realizadas.

- 1) En un sentido muy amplio, es la determinación de la base tributaria de un contribuyente, mediante la -- evaluación por la Junta Mixta o por el Jurado de la base global del grupo y la imputación individual -- por la misma Junta, por el jurado o por los funcionarios de aquélla.

2) En un sentido no tan amplio, podemos decir que es la determinación primero global y luego individual de la base tributaria de un contribuyente, por la Junta Mixta.

3) Finalmente en sentido estricto, únicamente la determinación de la base global de un grupo por la Junta Mixta, podemos considerarla como evaluación global.

Según la Regla 7 de la IPIL, repetidamente citada, parece aceptarse el concepto amplio segundos de los enunciados ya que es la Junta Mixta la que actúa y el ámbito de su actuación es la determinación de la base global e individual.

Debemos hacer dos observaciones a las objeciones que se nos pudieran hacer. En primer lugar, la razón por la cual hemos llegado a un concepto estricto de evaluación, en el sentido apuntado, estriba en que los propiamente inductivo, derivado de un método objetivo, es la fase de evaluar globalmente una cantidad para un grupo, pues una vez llegados a esta cifra, lo "global" desaparece, dando paso al aspecto deductivo inverso por el cual se individualiza una base para un contribuyente concreto. En segundo lugar, al plantear las combinaciones entre las distintas posibilidades, lo hemos hecho desde el punto de vista de las operaciones a realizar y el ámbito que a los sujetos legitimados les correspondía. Por lo tanto, hay que dejar claro el que en caso de intervención del jurado tributario por causa de reclamación, es necesario el que haya habido un acuerdo previo de la Junta, mientras que en el caso de la intervención del jurado como órgano subsidiario, es precisamen-

te la falta de acuerdo, lo que motiva su legitimación para evaluar la base global.

Si la Evaluación global es lo que constituye el procedimiento de liquidación sustitutivo de las fases en un procedimiento ordinario, hay que plantearse una última cuestión. Es un hecho que está ocurriendo ante nuestros ojos, la influencia y primacía progresiva que el aspecto formal de la relación tributaria sobre el aspecto material está adquiriendo. Parece como si la primitiva doctrinal alemana (O. Mayer, H. Nawiasky) y la de sus seguidores, fundamentalmente italianos (Allorio, A. Berliri) (76) tomase un nuevo impulso en favor de su posición respecto al carácter constitutivo y no meramente declarativo de la liquidación. ¿Pueden ser las evaluaciones globales un argumento en este sentido?. Es cierto, lo hemos defendido ya anteriormente, que las evaluaciones globales, perteneciendo al campo de normas formales y desarrollándose dentro de la relación jurídica tributaria formal, penetran, sin embargo, en la esfera material, tanto de las normas como de la obligación tributaria. Pero también hemos explicado que en los impuestos en que las evaluaciones globales son los procedimientos de determinar las bases, no por ello dejaba de ser la obligación tributaria una "obligatio ex lege" (77), ya que en las Juntas Mixtas no se creaban los hechos imponibles como ocurre en los Convenios de fijación de cuotas sino únicamente que había una inexistencia de ley, no en cuanto a los supuestos de hecho, sino en cuanto a los métodos de conocerlos.

Por eso no creemos necesario entrar en la debatida polémica sobre el valor constitutivo o declarativo de la liquidación por ser nuestra opinión el que la liquidación es una condición de exigibilidad del crédito ya nacido y que las evaluaciones globales no enturbian --a no ser únicamente a modo inductivo, como quedó explicado-- esta posición.

4) Naturaleza jurídica de la evaluación de la base global.--

Como se desprende de todos los razonamientos que llevamos haciendo, la conclusión a que desembocamos en este momento -- es que el acuerdo sobre la cifra global a que llegan las Juntas -- Mixtas de funcionarios y contribuyentes, tiene naturaleza de negocio jurídico. Pero para demostrarlo suficientemente, no nos bastan las argumentaciones anteriores, sino que es necesario todavía seguir perfilando y distinguiendo hasta alcanzar un conocimiento claro de qué es lo que tiene naturaleza de negocio jurídico y qué clase de negocio jurídico.

Tomemos como punto de partida la definición de negocio jurídico del profesor De Castro. "El Derecho considera negocio jurídico --dice--: la declaración o acuerdo de voluntades, con lo que los particulares se proponen conseguir un resultado, que el Derecho estima digno de su especial tutela, sea en base sólo a dicha declaración o acuerdo, sea completado con otros hechos o actos" -- (78). Y pocas líneas más abajo advierte sagazmente: "se hace referencia a los particulares, recordando la advertencia de que, en -- otro caso, se incluirán en la definición de negocio jurídico, ac--

tos externos a la autonomía privada (p.ej. los de administración)". En efecto, la advertencia es clara y encierra la posibilidad de -- que el negocio jurídico sea sólo de los particulares (considerando el que la Administración pueda actuar como tal) (79). Pero para ver si el negocio jurídico, además de los particulares puede ser entre los particulares, tenemos que considerar la existencia de negocios jurídicos unilaterales y bilaterales. En la esfera del Derecho privado, se dan la existencia de ambas clases de negocios jurídicos:-- unilateral, el testamento; bilateral, el contrato. En este último tipo entrarían los contratos administrativos ya que, por los sujetos, la Administración es considerada como particular y por lo tan to encuadrada dentro de la esfera privada. Es claro que, hasta ahor a, se trata de negocios jurídicos ENTRE los particulares. Mas no podemos olvidar, la existencia, en derecho privado, de negocios jurídicos unilaterales pero que sin embargo, tienen un segundo sujeto, de carácter pasivo, que es público; la declaración ante el encargado del Registro Civil del nacimiento de un hijo es un negocio jurídico unilateral que abre una relación de sentido privatista en tre el padre y el hijo (el estado de filiación) pero que al mismo tiempo tiene una trascendencia pública, en cuanto supone una vinculación del nuevo hijo con la comunidad política en la que ha sido inscrito. Si bien se considera que este negocio jurídico es uni lateral y perteneciente a la esfera del derecho privado, no se pue de desconocer la parte de "ius publicidad" que tiene. Junto a estas consecuencias públicas, hay que notar que en la declaración an te el Registro Civil, el juego de la autonomía de la voluntad no -- es tan claro como pueda serlo en un testamento,

Por todo ello pensamos en que existe la posibilidad de negocios jurídicos bilaterales en que una de las partes sea la Administración. El concepto de negocio jurídico, creado por la doctrina alemana, no partió de una superación del concepto de acto jurídico sino, por el contrario, de una ampliación del de contrato a fin de englobar otras figuras que tiene de común con éstos la declaración de voluntad y la autonomía. En aquélla ocasión, los pandectistas alemanes ensancharon el campo conceptual del Derecho y en un mismo sentido progresivo, pensamos nosotros en la posibilidad (en la perfectibilidad) de establecer una categoría de negocios jurídicos administrativos de carácter bilateral (80).

En este sentido, las evaluaciones globales pueden ser criticadas en cuanto se las pretenda encajar en una forma de contrato pero no en cuanto son negocios jurídicos. En cuanto a la existencia del consentimiento, es indudable que en la evaluación global, la voluntad de los particulares tiene una virtualidad y unos efectos, distintos a los que tiene en la declaración directa ante la Administración. Sería querer desconocer la realidad y las normas de nuestro ordenamiento, el negar la operatividad de las voluntades de los comisionados en una Junta y ello con independencia de que se llegue al acuerdo global o a él se tenga que llegar por otras vías. El carácter esencial del consentimiento en las evaluaciones tiene uno de sus variados argumentos en los efectos que se producen no existir tal consentimiento. Es interesante ver de qué manera narra nuestro Tribunal Supremo la virtualidad de ese consentimiento, fundamento de la colaboración social (81). "El expediente acredita que desde la primera reunión se puso de relieve --

una irreducible discrepancia entre la Ponencia y los Comisionados-
 contraída a la cifra de la cuota global, y así se celebra sesión -
 tras sesión sin llegar a un acuerdo hasta que la situación entre -
 la representación de la Administración y los Comisionados se hacen
 tan tirante que éstos deciden retirarse de la junta y formular que-
 ja del funcionario. Ponente, que es desestimada. No obstante, la -
 Delegación de Hacienda buscando quizá un clima de concordia susti-
 tuye al Ponente y el Presidente convoca sesión para continuar dis-
 cutiendo la cuota, a la que no asisten los Comisionados hasta que-
 por fin comparecen a la del día 23 de abril) de 1964 donde tampoco
 se logra el acuerdo y se adopta el de la intervención del jurado"-
 Efectivamente, el Tribunal Supremo plantea en toda su realidad la
 génesis de un consentimiento que desemboque en un acuerdo y el dis-
 cutir los límites de ese consentimiento por todos los medios posi-
 bles.

Y esa voluntad de los particulares tiene autonomía, no
 es esencial para considerar el negocio jurídico y tiene capacidad-
 para configurarse como regla de una relación. O. Mayer, distingue p
 fundamentalmente los actos administrativos en decisiones (Entschei-
dungen) y disposiciones (Verfügungen). Las decisiones son actos ad-
ministrativos con contenido jurídico predeterminado. Las disposi-
 ciones, en cambio, constituyen su antítesis absoluta, puesto que -
 crean "ex novo", cierta relación jurídica entre un individuo deter-
minado y el poder público. Pues bien, para el citado autor, este-
 tipo de actos administrativos corresponde precisamente a lo que en
 Derecho civil es el negocio jurídico (Rechtsgeschäft) y por ello -
 lo denominan "negocio jurídico de Derecho Público" (82). En efecto,
 O. Mayer está hablando de negocios jurídicos de derecho público DE

los particulares CON la Administración siempre que creen "ex novo". ¿Qué crean los negocios jurídicos de evaluación global? "Precisamente, esa base sobre la cual seguir operando camino de la cuota.-- Cuando se llega a un acuerdo en la Junta, evidentemente se tiene algo que anteriormente no existía y que era esencial para poder dar efectivo y completo cumplimiento a la norma tributaria. Esta cifra global creada "ex novo", por este aspecto de fase preliminar a una imputación individual y al acto liquidatorio, supone un nuevo elemento de la relación jurídica entre el particular y la Administración sin interferirse en la relación obligacional.

Es claro que si en la Junta no hay acuerdo, no hay negocio jurídico, no por ello deja de existir la obligación de pagar la deuda, por parte de cada uno de los sujetos de un grupo sometido a evaluación.

Garrido Falla, admite los negocios jurídicos en Derecho Administrativo, pero parece estar pensando en los unilaterales exclusivamente. "En los negocios jurídicos -dice- el órgano administrativo quiere el acto en sí y quiere igualmente los efectos jurídicos que el acto está destinado a producir, en cambio, en los meros actos administrativos, la voluntad del órgano se dirige únicamente al cumplimiento del acto" (83). Además, para éste profesor, igualmente que lo notamos antes con O. Mayer, el camino para llegar al concepto de negocio jurídico público, no es el mismo que emplearon los pandectistas alemanos y al que antes aludíamos, es decir, una generalización partiendo del contrato. Para estos adminis

trativistas, es la contraposición a actos administrativo lo que nos dá dimensión del negocio jurídico de derecho público.

Desde la perspectiva del Derecho público, los negocios jurídicos bilaterales son considerados por O. Mayer como "resoluciones". Pero a este mismo punto, aunque con el nombre de "acuerdo", también se ha llegado desde el campo del Derecho privado y guardando más rigurosamente el proceso histórico de ampliar la figura de los contratos. Nos referimos al civilista Betti, cuando analiza la distinción entre negocios jurídicos unilaterales y bilaterales. Los bilaterales necesitan la participación de varios sujetos en el negocio para la tutela de intereses divergentes. A la declaración o comportamiento de una parte, debe aquí necesariamente corresponder una adecuada declaración o una congruente los respectivos actos, es expresión del acuerdo de las partes sobre la regulación de los intereses en cuestión" (84).

Ahora bien, es el análisis de los "intereses divergentes" lo que nos explica la distinción que Betti hace entre Contrato y Acuerdo. Es diferente la configuración y finalidad del negocio jurídico, según los intereses en juego. Si los intereses son "contrapuestos" el negocio tiene por finalidad alcanzar el arreglo del conflicto y lo llaman Contrato; si, por el contrario, los intereses son "paralelos" el negocio se comporta para actuar prácticamente su común dirección y esto es un "acuerdo". Las distinciones son lo suficientemente claras y expresivas para poder considerar los acuerdos de evaluación global, como negocios jurídicos bilaterales. Máxime si volvemos de nuevo al profesor Betti, "Responde a una orientación privatista del pensamiento, que nos transmite la tradición romana, el considerar a las partes de un negocio bilateral co

mo hallándose en conflicto de interés la una con la otra, y reconocer en el negocio concluido la lograda composición de las pretensiones en pugna. Pero en la medida que puede advertirse una orientación publicista en la ciencia jurídica, vemos perfilarse, al contrario, la exigencia de la colaboración entre las partes del negocio bilateral o plurilateral, y éste es considerado, en principio, más como instrumento de utilidad social que como medio para el arreglo de un conflicto individual". Y termina diciendo: "Aún hoy, los más ajustados ejemplos de ella (la categoría del acuerdo) se encuentran en el campo del Derecho público". (85).

La evaluación global es un negocio jurídico de carácter bilateral, tanto por las personas (La Administración y los particulares) como por los intereses paralelos de esas personas (llegar al establecimiento de una base para el grupo). La conclusión de que el acuerdo sobre la cifra global por la Junta mixta es negocio jurídico, se complementa con otra afirmación paralela; la imputación individual de la base a cada uno de los contribuyentes del grupo, es actividad administrativa y, más adelante veremos que el acto administrativo es el que concretiza dicha imputación. Del art. 96 de la LGT creemos que también se desprende algo de interés en apoyo de la distinción propuesta. Este artículo distingue, respecto a la colaboración social, dos campos de actuación, el que "se prestará especialmente en el régimen de estimación objetiva de las bases tributarias y en la actividad administrativa de distribución de bases y cuotas". De la redacción del artículo puede diferenciarse: 1ª) Una parte que es considerada como actividad administrativa, y por lo tanto concretada en actos administrativos, -- consistentes en: a) la imputación individual de las bases evaluadas globalmente; y b) la liquidación en sentido estricto y notifi-

cación de la cuota correspondiente. 2º) Otra parte que, en la redacción del artículo, escapa al calificativo de actividad administrativa, es decir, la que se refiere al "régimen de estimación objetiva de bases tributarias. Con ello tenemos que el término "bases -- tributarias" es equivalente a base global, contraponiéndose a las bases individuales objeto de una actividad administrativa.

En una interpretación correcta de la legislación española que regula las evaluaciones globales, tenemos que llegar a la conclusión de que el consentimiento de los comisionados sobre la -- cifra global, nunca puede ser mera condición de un acto administrativo, ni el acuerdo de la Junta sobre dicha cifra acto administrativo en sí mismo. En primer lugar se deduce de la redacción del -- art. 100 LGT (86), pues el acuerdo por la conincidencia de las mayorías en votaciones separadas demuestra que su fundamento está -- precisamente en la voluntad manifestada en dichas votaciones; con ello nos encontramos que este art. 100 LGT al referirse a que "las juntas o comisiones adoptarán sus acuerdos" únicamente puede estar contemplando el momento del acuerdo global ya que en la imputación individual --según veremos en el próximo apartado-- ya no existe el sistema de votaciones, ni de mayorías, ni de acuerdo.

La única fuerza de acto administrativo puede darse, en cuanto a la cifra global, únicamente en dos ocasiones: 1º) en caso de que no haya acuerdo; 2º) en caso de que habiéndose acuerdo, este sea impugnado. Ambas posibilidades dan lugar, respectivamente a la intervención del jurado en su doble papel de órgano subsidiaria para señalamiento de la base global e instancias de recursos.

La razón por la que nos ocupamos de estas dos posibilidades es exclusivamente para dejar perfilado con la mayor claridad posible, los límites de lo que nosotros entendemos por evaluación global estricta, es decir, aquélla que se lleva a cabo, del principio al fin, en la Junta Mixta, sin necesidad de recurrir a que la solución sea dada por otro órgano.

En el primer caso, falta de acuerdo, es claro que estamos ya en camino de los métodos subsidiarios externos al acuerdo mismo y que dan lugar, por el pronunciamiento del jurado, a una decisión administrativa basada en los datos aportados voluntariamente por las partes, en las investigaciones que el mismo jurado lleve a cabo y, como fundamental razón de ser, su conciencia. En este sentido, el jurado es un órgano de gestión que crea actos fiscales.

Respecto a la impugnación de la base global por los miembros disidentes de las Juntas, sean funcionarios o comisionados, no podemos dar la misma solución que en el caso anterior ya que aquí sí hubo efectivamente colaboración y consentimiento de los contribuyentes, manifestado en el acuerdo por coincidencia de ambas mayorías. La decisión del jurado tiene valor declarativo de la voluntad de las partes. Ciertamente la actuación del jurado en este caso sigue siendo tan "en conciencia" como en el caso de falta de acuerdo o colaboración y por lo tanto, no pretendemos afirmar, porque las leyes así no lo afirman, el que su actividad en este punto sea reglada, sino que sigue siendo tan discrecional como en los casos en que actúa subsidiariamente. Pero es evidente la -

diferencia que entre ámbos supuestos se dá, ya que en el que ahora estamos estudiando, existe un previo acuerdo con toda su transcendencia y que es un dato a analizar por el jurado. En este caso, la voluntad disidentes es voluntad que forma parte de la génesis del acuerdo y que al dirigirse la cifra global lo hace como voluntad que no tiene virtualidad en el marco en donde puede tenerla. De ahí su radical diferencia con la impugnación a la imputación individual hecha por cualquiera de los contribuyentes del grupo a través de los recursos de agravios, debido a que en este supuesto la voluntad del contribuyente que recurre por agravios es externa al proceso seguido para la imputación de las bases.

Por otro lado, creemos que lo que las Instrucciones Provisionales o incluso la LGT (87) llaman recurso, refiriéndose a éstas impugnaciones, no son tales recursos ya que éstos, como dice López Berenguer, al establecer el sistema de recursos en materia de jurados (88), sólo pueden darse contra actos administrativos de naturaleza reglada y que sean dictados por las autoridades administrativas dentro de la esfera de su competencia y afecten a los derechos subjetivos de los administrados. Analizando de cerca esta caracterización, sería tener un concepto excesivamente estricto de la discrecionalidad, al considerar, las evaluaciones, en su fase primera de establecer la cifra global, como materia reglada. En segundo lugar, la Junta mixta no es autoridad administrativa y aunque el art. 97, 2. de la LGT atribuya a las Juntas el carácter de órganos de la Administración financiera, no podemos centrar toda nuestra calificación de la Junta y las consecuencias que de ella derivan por este criterio orgánico y de "lex data" ya que puede deberse en el fondo a criterios que, huyendo del contenido de la insti-

tución, sean más cómodos para la Administración (89). En tercer lugar, la nota de que el acto tiene que afectar a los "derechos subjetivos de los administrados" nos plantea -en este momento de llegar a la cifra global- el problema de considerar si existen esos derechos subjetivos del administrado individual o si lo que existe es un derecho subjetivo del grupo o si los comisionados son titulares de los derechos subjetivos de cada uno de los componentes del grupo representado.

Por último, las impugnaciones a la cifra global hecha por los miembros disidentes no tiene cabida en ninguna de las formas legales establecidas ni por la Ley de Procedimiento Administrativo ni en el Reglamento de las Reclamaciones Económico-Administrativas (90). Los jurados, como forma más lógica y extrema de la justicia administrativa, surgieron con carácter de órganos subsidiarios y posteriormente tomaron una función jurisdiccional de decidir, no sobre la falta de acuerdo previo sino precisamente sobre el acuerdo adoptado y que ha sido impugnado.

Deliberadamente hemos dejado para último lugar, el caso en que existiendo colaboración de los contribuyentes y llegando se al acuerdo por consentimiento coincidente de las mayorías, esta voluntad de las partes sea ineficaz. Nos referimos al supuesto en que, no existiendo unanimidad entre los funcionarios de la Junta, es potestativo acordar por la presidencia, a propuesta del Ponente, que se remita al expediente a la Inspección Regional, por si ésta estimase oportuno proponer a la Dirección General de Impuestos Directos que, previa audiencia de los comisionados, se resuelva que

el señalamiento de la base se haga por el Jurado Central (91).

Esta posibilidad que se da a los representantes de la Administración financiera, es una clara prerrogativa excepcional, ya que no tiene contrapartida alguna por parte de los contribuyentes. Ello queda demostrado, además, por la razón de que en los casos de actuación de los jurados por motivos de bases globales, nunca es necesario el acto administrativo previo de declaración de incompetencia. (92), excepto en el supuesto de las Reglas de las IIPP que estamos presenciando. La Administración parece querer subsumas y justificar el dejar sin efectos el consentimiento, poniendo estas cuatro barreras para declarar la competencia del Jurado: 1º) Propuesta del Ponente, 2º) Acuerdo del Presidente, 3º) Acuerdo de la Inspección Regional y 4º) Resolución de la Dirección General, oídos los Comisionados (93). Una vez salvados estos obstáculos, la decisión pasa al jurado, con lo cual ya no tenemos un acuerdo sobre la cifra global, sino un acto administrativo sobre la misma.

5) Naturaleza jurídica de la imputación individual

La imputación individual presenta una configuración diferente al acuerdo sobre la cifra global. Esa diferencia se trasluce en la distinta naturaleza de ambos actos, pero teniendo siempre presente que, cuando se trata de la imputación individual, no podemos perder la vista el carácter bilateral del acuerdo sobre la cifra global en el cual se asienta.

El esquema de posibilidades que presenta la imputación individual (94) se centran en tres etapas. La presentación de la -

propuesta por los comisionados; la comprobación por los ponentes; y el acuerdo de los mismos ponentes. Pero cada una de estas tres fases tiene, a su vez, distintos matices y combinaciones.

En cuanto a la Propuesta, pueden ocurrir tres cosas:-- que los comisionados presenten una propuesta de imputación unánime; que la propuesta no sea unánime: o que, finalmente, no presenten propuesta alguna. La posición de la Administración, naturalmente, variará según sea una u otra la postura de los comisionados, pero la solución final tiene el mismo carácter en los tres supuestos, -- al acuerdo-decisión de los ponentes-- aunque con distintos fundamentos. (95)

La existencia de propuesta, unánime o no, o su inexistencia, llevan a la Administración, en primer lugar, a una actuación distinta. En caso de haber propuesta unánime, a la comprobación; en caso contrario, a la fijación directamente, por los ponentes, de las distintas bases individuales, con los requisitos que a continuación veremos. Pero es de señalar que en el primero de los casos denunciados, son dos las cosas que pueden ocurrir. La comprobación es la verificación de que los comisionados se han ajustado en la imputación individual a los índices básicos y de corrección establecidos. En caso afirmativo, la comprobación de paso, seguidamente, a la tercera fase, es decir, la aprobación por los ponentes, de la propuesta presentada por los comisionados. En caso negativo-- se establece una operación intermedia consistente en la rectificación que los mismos ponentes hacen de la propuesta para, una vez -- rectificada, pasar a la aprobación.

Los problemas planteados por este cuadro de posibilidades son, fundamentalmente dos, el carácter negocial de los índices y la caracterización de la comprobación. Veamos por separado ambas cuestiones.

En cuanto a los Índices (96) el carácter puramente negocial, como encontrábamos en la base, no existe, aunque si hay una cierta posibilidad de ofertar y contraofertar propuestas a las cuales, la Administración, en definitiva, da su aprobación admitiéndolas como válidas para las imputaciones individuales. Es de notar dos cosas, la primera es, que esta posibilidad de una nueva (segunda) propuesta de los comisionados si la primera no fuera aceptada por los ponentes, es algo que no se va a repetir luego en la imputación individual aún considerando la gran semejanza que hay entre ambos procedimientos: propuesta de los contribuyentes y aprobación de los funcionarios. La segunda es, que mientras la propuesta de índices tiene que ser con carácter unánime para que prospere, la aceptación por los ponentes requiere solo un pronunciamiento por mayoría respecto a su adecuación y a la elección, de entre los índices propuestos, de aquéllos que tengan que ser aplicados. Si bien es cierto que hay un grado de bilateralidad y de eficacia de la voluntad de los particulares, al ser la decisión materia reservada exclusivamente a los ponentes, el carácter negocial queda desvirtuado. - (97).

Respecto a la comprobación, el problema es más complejo, ya que son muchos los preceptos que tanto en la LRT, 1957, como en las instrucciones provisionales que la siguieron, niegan es-

ta posibilidad. Ahora bien, de la redacción de estos preceptos se deduce que la prohibición legal de comprobar, no tiene por objeto la base global antes de ser imputada, sino por el contrario, las bases individuales una vez llevada a cabo la imputación y ser, por lo tanto, firmes. Con ello nos encontramos que existe un momento en que de darse ciertas circunstancias, la Administración puede -- llevar a cabo una cierta acción inspectora en su sentido más amplio que incluya, tanto la comprobación como la investigación. Estas -- circunstancias son: que la propuesta de índices no haya sido unánime o que no se haya dado. Ello posibilita a la Administración en -- su función de fijar la imputación, el recurrir a elementos externos al procedimiento de evaluación global, ya que los ponentes establecen la distribución individual "ajustándose a los índices básicos y de corrección y a los datos que posean o adquieran" (98). Es importante calificar esta posesión o adquisición de datos y distinguirla de la comprobación que los mismos ponentes llevan a cabo en el caso de propuesta unánime de distribución individual de bases. -- En el segundo caso, no existe problemas pues la comprobación es sinónimo de "verificación" y si los comisionados no hiciesen la distribución con arreglo a los índices, los ponentes únicamente pueden rectificar la propuesta en este sentido: "ajustando" dicha propuesta a los índices y sin poderse servir de más datos.

Por el contrario, al tratarse de los dos supuestos restantes, los ponentes pueden servirse de otros elementos de juicio de los cuales dispongan ya con anterioridad o los adquieran entonces para poder realizar la distribución. El marco legal de la Ins-

pección, lo tenemos establecido en los art. 140 y 109 de la LGT.—
 Es claro que del primero de estos preceptos se deduce el que la —
 inspección es el género, siendo la comprobación una de sus especies.
 Pero así como en el art. 109 de esta ley se plantea una sola alter
 nativa: comprobación (verificación) respecto de las bases consigna
 das en las declaraciones (estimación directa) e investigación (deg
 cubrimiento) respecto a los hechos imponible, en el art. 140, la
 alternativa es doble pues, en cuanto a los hechos imponible, la —
 Inspección lleva a cabo una investigación, pero en cuanto a las ba
 ses, son dos las posibilidades, dependiendo del sistema de deter—
 minación de la base; en los supuestos de estimación directa, la —
 comprobación: en los supuestos de estimación objetiva, las "actua
 ciones inspectoras" y los "estudios generales de actividades y —
 profesiones". La concordancia entre el art. 140 y el 109 LGT es —
 correcta, evidentemente, ppr cuanto en ambos la comprobación es de
 bases "declaradas" y la investigación es sobre hechos imponible.—
 Pero el art. 140 hace luego una nueva distinción que nos conduce a
 desconocer, con certeza, el alcance de lo que sean las "actua—
 nes inspectoras" respecto de los sistemas objetivos. Estas actua—
 ciones inspectoras, situadas entre la determinación de la cifra glo
 bal y la individual de cada contribuyente, pensamos que son las —
 que pueden conducir a los ponentes a algunos datos a través de los
 cuáles —y junto a los índices básicos y correctores y a los datos
 que ya posean por los "estudios generales de las actividades y pro
 fesiones"— (99) fijar la distribución individual.

Pero, sin embargo, en la evaluación global este aspec—
 to adquiere una especial relevancia por el hecho de estar basado —

en el consentimiento de los contribuyentes y de la Administración. De este modo el TEAC afirmaba -refiriéndose a la imposibilidad de inspección de las bases- que "lo que resulta obligado para la Administración es no investigar otros beneficios que los que, de mutuo acuerdo con los comisionados de los contribuyentes, ha establecido como base de tributación y sería ir contra sus propios actos -- proceder de otra manera" (Nota: RTEAC de 17 de marzo de 1964.

Una vez hecha la imputación a cada uno de los contribuyentes del grupo, las bases individuales son firmes siendo ilegal una inspección. A esas bases individuales es a las que la LRT 1957 hace referencia en sus arts. 36 (100), 62 (101), y las Reglas de las Instrucciones Provisionales como por ejemplo en la IPII, las Reglas 50 (102) y Regla 67 (103). De todos estos puntos nos ocupamos ya en otro lugar, al tratar el problema de la presión fiscal indirecta, cuya supresión era una de las finalidades de la reforma de 1957. Sin embargo, en aquélla ocasión nada dijimos sobre lo que suponía, en cuanto desvirtuación de esa finalidad, la comprobación e inspección en la fase intermedia entre la determinación de la base global y antes de su distribución. Cuestión que ha sido planteada en los párrafos anteriores.

Supuesto todo lo anterior -los datos y referencias a las Reglas de las Instituciones Provisionales- llegamos a la conclusión de que la distribución individual de la base no tiene carácter negociado sino que es un acto administrativo, si bien de carácter bilaterla.

La tesis del acto administrativo bilaterla, es algo --

controvertida y ha sido mantenida en el campo administrativo por el profesor Martinez Useros (104). El punto de partida para llegar a su admisión está en que tradicionalmente se ha pensado que para poder tomar en consideración la figura del acto administrativo bilateral, este se componía de dos partes desiguales en cuanto a la declaración de voluntad: una, la del particular y otra la jurídico-pública, que es nula si falta la primera. La corrección que a esta creencia debe hacerse, consiste en que se está operando con un criterio formalmente estereotipado en la ciencia jurídica-privada sobre la base de la declaración de voluntad (105). Así, afirma Martinez Useros, "reconocido que el acto jurídico es, en verdad, la eficacia en Derecho de la voluntad, el imperio, la capacidad impositiva. (106) No obstará a la idea de bilateralidad, si por esta se entiende, no la concurrencia equiparada de dos declaraciones de voluntad contrapuestas -hipótesis inadmisible en el acto administrativo- sino la virtualidad y efectividad de esas dos voluntades, - con contrapuestos motivos, en el momento de la creación de la voluntad operante en Derecho para la ulterior relación. El criterio reposa en el otorgamiento a la voluntad de toda la trascendencia sustancial que la corresponde". (107) No se trata, como se ve, de plantear el tema a partir de la distinción de dos partes desiguales, sino de la consideración de dos momentos: la génesis de la voluntad y la declaración de la misma como acto administrativo. Implica, por lo tanto, con frases del autor citado de "consentimiento en la génesis de la voluntad e imperio en la relación". (108).

Este esquema podemos trasladarlo, a nuestro juicio, al campo de las imputaciones individuales de la base global acordada, viendo que en la génesis de esta distribución hay bilateralidad --

pero que la declaración-decisión de esta voluntad, es acto administrativo de los ponentes de la Junta.

La bilateralidad tiene tres puntos en que mantenerse:--
 1º) el hecho de que la cifra global haya sido acordada entre funcionarios y contribuyentes. (109). 2º) El hecho de que los índices básicos y de corrección son propuestos por los comisionados, manifestando con ello su voluntad, y aprobados por los ponentes (con las distintas posibilidades ya vistas). 3º) El que las cifras de las bases individuales son igualmente propuestas por los comisionados y la Administración se pronuncia sobre ellas. Es decir, hay una intervención de dos sujetos claramente diferenciados y autónomos, aunque uno de ellos lo es con las limitaciones que conocemos y que hacen que el otro sujeto --los ponentes-- se despegue de la autonomía y libertad que los hacía iguales. De todos modos en estos tres momentos u operaciones, vemos la posibilidad de que la voluntad de los particulares tenga efectos en cuanto al punto final que estamos estudiando: Al señalamiento de una base imponible para cada uno de los contribuyentes incluídos en un grupo.

Los impresos que las Delegaciones de Hacienda remiten a cada uno de los miembros del grupo antes de la imputación individual de bases, lleva, en su encabezamiento, el siguiente título: "Propuesta de imputación individual de las bases de imposición de los comisionados del grupo acuerdan por unanimidad someter a la consideración de la junta en cumplimiento de la Regla 22 de la Instrucción Provisional del Impuesto Industrial (Cuota de Beneficios) (OM. de 9 de febrero de 1958)".

Se habla, en estos impresos, recogiendo las palabras de la IPII, de "propuesta" y "someter a consideración". Es importante señalar que ese sometimiento de la propuesta no es a la simple consideración como mera opinión sin consecuencia alguna, sino que es equivalente a aprobación o denegación. Por otra parte, el que dicho sometimiento sea a la consideración de la Junta es igualmente quívoco puesto que en realidad lo que hay es una propuesta por unos miembros de la Junta a otros miembros de la misma; y en este sentido el párrafo dos de la misma Regla 22 IPII deja de referirse a la Junta para hacerlo "a los demás componentes de la Junta".

En todas las Reglas que regulan esta última operación -además de la ya citada- se deja ver muy a las claras el que aquí son los funcionarios de la Junta los que tienen la total decisiónal, por un lado, pronunciarse sobre las propuestas, y, por otro, -decidir las bases. En la Regla 23, párrafo 2 IPII se habla en términos tales como "presentada la propuesta" a los ponentes, la cual será aprobada "si fuere procedente" y en caso contrario "rectificación". Los ponentes están a la expectativa de la manifestación de los comisionados para pronunciarse en favor o en contra y teniendo para ello el máximo de posibilidades, pues en caso de rechazo de la propuesta, no son los comisionados los que hacen una segunda -propuesta -como ocurría con los índices- sino que son los ponentes los que directamente imputan las bases. No hay lugar a lo que podríamos llamar "oferta y contraoferta".

En los casos de la Regla 23, párrafo 1º, es igualmente palpable esta posición preminente de los ponentes al no haber pro-

puesta o no ser ésta unánime, pues la desvinculación que supone no tenerse que someter exclusivamente a los índices aprobados, hace -- que su decisión esté alejada en mayor medida de la voluntad de los contribuyentes del grupo.

En cuanto al segundo párrafo de la Regla 23, IPII al -- hablar de "acuerdo aprobando o fijando la distribución individual" tendríamos que considerarla falsa si por "acuerdo" se entiende el de voluntades entre comisionados y ponentes ya que aquí solo cabe acuerdo-decisión de los ponentes, sin sometimiento a régimen de -- mayorías, con el doble matiz de que pueden ser "aprobando" (lo --- cual ocurrirá únicamente en un caso: el de que haya habido propuesta unánime y la comprobación fuere satisfactoria) o "fijando" (que incluye el resto de los casos: propuesta unánime modificada por -- la comprobación, propuesta no unánime o falta de propuesta.

Así como respecto a la cifra global en una junta se -- llegaba por el acuerdo concurrente de las dos mayorías, aquí la imputación individual (el "señalamiento") incluye dos operaciones: la propuesta de los comisionados y la aprobación por los ponentes--funcionarios.

En consecuencia tenemos, en la génesis del acto, la virtualidad de dos voluntades diferentes que tienen su origen, no en el momento de la imputación sino que vienen de estados anteriores--(bases globales--índices). Por el contrario, la relación que se orin

gina tiene el sello del imperium de la Administración y se refiere exclusivamente a las bases distribuidas con carácter individual.

Ahora bien, el haber calificado este acto administrativo de distribución de bases como bilateral, no nos es suficiente,--necesitando de una nueva nota para su total comprensión dentro de la dinámica del tributo. Es comunmente admitido en la doctrina administrativa la existencia de actos diversos desde el punto de vista de su contenido y por lo tanto, de la eficacia que ese contenido puede alcanzar. Bien se hable de actos-procedimiento y acto administrativo, como hace Forti, bien de actos internos y externos --según Zanobini, bien de actos-trámite y actos definitivos para Garrido Falla, la idea es común por cuanto para Forti, (110) la distinción es consecuencia de la necesidad en que la Administración --se encuentra de utilizar sus órganos internos en el interno proceso de formación de su voluntad. Actos internos que, para Zanobini, son aquéllos que (111), órganos de la Administración, dirigen a --otros órganos de la misma y que agotan en la organización toda la eficacia. Mientras que los externos son los que se dirigen a los --ciudadanos. Así, afirma finalmente Garrido Falla (112) surge "una distinción fundamental entre los actos-trámite y actos principales o definitivos, según el papel que el acto desempeña en un expediente o procedimiento. Los primeros son naturalmente actos internos --y los segundos actos externos". El acto trámite, por lo tanto, es el presupuesto que da pie al órgano administrativo para que ejerza en función dictando la decisión correspondiente.

La posición tanto de nuestro Tribunal Supremo como --- del Tribunal Económico Administrativo Central es lo suficientemente clara como para no dejar dudas sobre el que las base impositiva señalada por la Junta de evaluación no es acto administrativo (113). Sin embargo, la jurisprudencia no ha matizado quizás suficientemente la diferencia entre lo que sean actuaciones de las juntas y la base individual en sí misma, considerando que las bases aprobadas por los ponentes para cada contribuyente según la propuesta de los comisionados es una de las fases de actuación de las Juntas, la última concretamente, más que su resultado. Y con este fundamento se mantiene el que no son actos administrativo impugnables directamente ante la jurisdicción económico-administrativa (114). Es decir, -- dos son los presupuestos en que la jurisprudencia se asienta para negar el valor del acto administrativo: 1º) el referir la imputación individual de bases a una de las actuaciones de la Junta; y -- 2º) la inimpugnabilidad en vía económica-administrativa. Manteniendo unánimemente, en consecuencia, que todos los problemas suscitados por o en las Juntas en su misión de establecer bases globales e individuales, bien sea en la tramitación, bien sea respecto a la cifra tienen que ser impugnadas ante los Jurados Tributarios por vía de los Recursos de Agravios. No existiendo posibilidad de acudir a la vía económico-administrativa hasta tanto no se dé el verdadero acto administrativo de liquidación.

Por lo tanto existirá acto administrativo cuando sea impugnable en vía económico-administrativa. Pero si esto no ofrece dudas, tenemos que hacer notar que la jurisprudencia deja sin cali

ficar expresamente el acto de la aprobación de las asignaciones finales, es decir el paso de la génesis de la voluntad (que se ha — ido generando en la Junta) a la relación subsiguiente (base individual sobre la que dictar el acto liquidatorio) y que nosotros hemos calificado de bilateral, por su fundamento, y de trámite, por sus consecuencias y por lo que representa dentro de la dinámica del tributo. Esta caracterización de trámite es confirmada, en su inimpugnabilidad ante al jurisdicción económico-administrativa tanto — por el art. 44.1.b) del Reglto. Proc. Recc. Ec-Ad. de 1959 como — por el art. 165 i) de la LGT, ya que si bien conceden posibilidad de recurrir en vía económica-administrativa contra los acuerdos de trámite será de los que reconozcan o denieguen un derecho o declaran una obligación, además del requisito de que decidan directa o indirectamente del fondo del asunto, pongan fin a la vía de gestión o impidan su continuación. Y de estos requisitos no se da ninguno en el trámite de señalar las bases individuales ya que no es otra cosa que un acto incluido en lo que el TS denomina "constelación de actos administrativos" (115) que no deciden sobre el fondo del asunto, siendo de contenido o importancia muy distintos al acto final liquidatorio, verdadero acto administrativo declarativo de la obligación del particular.

Finalmente, si las Juntas, como órganos colegiados, — dictaran actos administrativos, estos resultarían nulos de pleno — derecho en el caso de no ser dictados conforme a las reglas de formación de voluntad de dichos órganos, según estableció la LPA (116) y el TS ha sancionado repetidas veces (117). En este precepto de la LPA dos son los elementos: existencia de un órgano colegiado y

el que este órgano dicte actos administrativos. En las evaluaciones globales nos encontramos con que estos dos elementos se desdoblan en órganos distintos: la Junta es un tipo de órgano colegiado en el cual se forma la voluntad y el acto administrativo en que desemboca es declarado por la Administración como órgano distintos. De esta desvinculación de funciones es clara nuestra la posición de la jurisprudencia en cuanto que ante el hecho de haber prescindido las Juntas de las reglas de formación de la voluntad, por un lado no se declara nunca la nulidad de oficio, y por otro, si a instancia de parte se solicita la fiscalización de las actuaciones, los defectos serán relevantes únicamente cuando afecten a la validez del acto administrativo (118) y, este concepto de validez, para el TS (119) y el TEAC (120) es equivalente de que las Juntas cumplan su fin, es decir fijen la base para un grupo y atribuyan individualmente la parte que de dicha base corresponda a cada uno de los contribuyentes que integran el grupo, dándose por buenos todos los trámites aunque no se hayan acomodado a las ~~normas~~ que regulan el procedimiento en la fase de formación de la voluntad en dichas Juntas. Así pudo decir la RTEAC de 23 de octubre de 1962 que "es evidente que las actuaciones defectuosas que el reclamante señala para justificar la nulidad de las actuaciones que pretende, la no aportación de índices por los Comisionados en la primera Junta sino en otra posterior, la supuesta arbitrariedad o defecto de aquéllos índices; la parobación en una misma sesión de los referidos índices, de la cifra de evaluación global y de la correspondiente imputación individual a cada contribuyente; y aún la falta de intervención de uno de los tres comisionados, no han impedido el cumplimiento del fin de la Junta y por consiguiente no determina,-

por sí mismo, la anulación del acto". Carecen, por lo tanto, del - valor de actos administrativos plenos las imputaciones individuales de bases hechas por las Juntas, siendo un mero trámite interno y previo del acto administrativo liquidatorio final.

La base así determinada (consentimiento, formación de la voluntad con carácter bilateral) da lugar únicamente a los Recursos de Agravios contra esta base, en función de que es un acto declarativo de dicho elemento; acto interno que un órgano de la Administración (el Secretario de la Junta) dirige a otro órgano de la misma (Administración de Tributos) para que dicte el acto administrativo liquidatorio, declarativo de la obligación del contribuyente.

Y esta imputación individual de la base (es decir: propuesta de imputación y aprobación subsiguiente, ambas plasmadas en el certificado expedido por el secretario de la Junta) es acto de carácter interno, perteneciente a un procedimiento (el de liquidación) en un doble sentido: 1º) porque a él van referidos los recursos de agravios que contra la imputación individual de la base y actuación de la Junta interpone el contribuyente, cuya voluntad individual es externa al proceso de esa imputación; y 2º) es interno y parte de un proceso por cuanto su relevancia contenciosa -para interponer esos recursos de agravios- no se da hasta tanto no se notifique dicha base, lo cual se hace en acto unánime junto con la notificación de la liquidación de la cuota (121).

6) Naturaleza jurídica de la determinación individual de la cuota. El acto liquidatorio.

Siguiendo el razonamiento anterior y tenido presente -- lo que expusimos sobre la concepción dinámica de la relación jurídica tributaria llegamos, en este momento, al acto administrativo-pleno, esto es el acto liquidatorio, con el cual conoceremos la -- cuantía de la obligación tributaria a cargo del contribuyente.

Sin embargo, esta última operación o acto de gestión -- de la actividad liquidatoria nos plantea un problema que si bien -- fue enunciado previamente y tomada postura ante él se dejó sin un análisis más profundo, por lo cual es ineludible estudiarlo ahora. Nos referimos al significado que la liquidación toma en las evaluaciones globales.

a) Valor de la liquidación respecto al nacimiento -- de la obligación tributaria.

Es una cuestión antigua en la doctrina tributaria el -- plantearse el valor de la liquidación respecto al nacimiento de la obligación, dado que de ello se siguen concepciones muy distintas -- sobre el fenómeno jurídico-tributario, al igual que consecuencias -- prácticas del más elevado interés. Pero si la disyuntiva entre el valor declarativo o constitutivo de la liquidación está ya superada en favor de la primera de las soluciones, lo que ahora nos toca -- analizar es si efectivamente la evaluación global, como procedimiento de liquidación, y el acto liquidatorio girado sobre una base -- determinada por tal método de estimación, tiene igualmente valor --

declarativo de la obligación tributaria, o por el contrario, adquiere relevancia constitutiva de la misma. Adelantemos que la evaluación global y el acto liquidatorio tiene el carácter de declaración pero con unos matices distintos a los que presenta o un procedimiento ordinario de determinación de bases a través de la estimación directa.

La liquidación en sentido amplio, es decir el procedimiento de liquidación, tiene, como es sabido, una doble función de clarativa. Por un lado reconoce el que la obligación había surgido al realizarse el supuesto de hecho; por otra declara la cuantía numérica de esa obligación. Estas dos funciones del procedimiento de gestión tributario son operaciones diversas. Así, mientras que el reconocimiento de la obligación supone la comprobación del hecho imponible, localizando sus elementos tanto objetivos como subjetivos, la liquidación en sentido estricto da lugar a fijar el quantum del débito surgido y de cuyo nacimiento tenemos ya certeza (122).

En un procedimiento normal, las dos funciones declarativas de la liquidación no van unidas, sino que al contrario cada una de ellas da lugar a operaciones distintas: la función del reconocimiento de la obligación es materia que compete a la comprobación, en cuanto fase del procedimiento de liquidación distinto y anterior al acto liquidatorio; y la función de señalar la cuantía de la deuda -en base a que la obligación efectivamente nació ya- que no cabe señalar una cuantía para una obligación inexistente- es algo que va unido intensamente al señalamiento de la cuota, es-

decir al acto administrativo liquidatorio.

Hay, por lo tanto, una desvinculación entre tres momentos: primero, el del nacimiento de la obligación; segundo, el de saber que la obligación nació (123), tercero, cuantificación.

La distinción hecha, además de ser lógicamente cierta, tiene suma importancia en cuanto a los remedios jurídicos que el particular que se pretende lesionado puede ejercitar contra la liquidación dando lugar a controversias jurisdiccionales autónomas, pues muy distinto resulta el que se impugne el sometimiento a un gravamen a que el objeto de impugnación, supuesto ya aceptado (Reconocido) el sometimiento, sea su cuantía.

b) El acto liquidatorio respecto al procedimiento de liquidación.

La desvinculación entre las dos operaciones declarativas de la liquidación enumeradas no se da cuando el procedimiento de determinación de bases es la evaluación global. En este caso, el acto liquidatorio es el único que tiene relevancia, agolpando todo el procedimiento de liquidación y sin dar autonomía a ninguna de sus fases internas, comportándose como una auténtica presa de un embalse, en donde se contiene todas las fases parciales, acuerdos y actos de trámite en espera de que, abiertas las esclusas, salgan a través del verdadero acto administrativo al mundo exterior de la Junta y los estudios económicos, para volver al caudal normal de la relación jurídica, camino de su extinción.

a') Declaración de la obligación, régimen, base y cuota

El dictar el acto administrativo de liquidación y su notificación al particular en cuanto declara una obligación, es facultad soberana del Estado, privativa y exclusiva de la Administración fiscal (124). Unicamente se considera acto administrativo liquidatorio el que declare una obligación a cargo del particular. (125). Y al producirse realmente la verdadera declaración definitiva de la obligación fiscal del contribuyente se declara, además, el régimen a que está sometido, la base imponible y la cuantía de su deuda.

En cuanto a que sea este el momento procesal en el que se declara el sometimiento del contribuyente al tributo hay unanimidad jurisprudencial en aplicación de las normas sobre este punto. Si fuese la inclusión en la lista de contribuyentes lo que determinase el régimen aplicable a un sujeto pasivo, en cuanto que esta inclusión supone que tome a su cargo futuras obligaciones, incluso formales, tendría que existir posibilidad de recurso económico-administrativo contra tal acto administrativo de inclusión (126). -- Por el contrario no hay autonomía de tal momento "ya que no implica por sí solo la declaración de un derecho o de una obligación, -- pues es un mero acto de gestión preparatorio del acto administrativo de liquidación", añadiendo el TEAC que "ni el hecho de efectuar la inclusión ni aún de que la Junta haga las imputaciones individuales en distribución de la cifra evaluada globalmente, prejuzga su sujeción al tributo, la cual no se declara hasta que, practicada la liquidación correspondiente, se les exija una cuota contribu

tiva, momento procesal que es el oportuno para que, en discusión -- de la obligación de satisfacer esa cuota, formulen alegaciones en virtud de las cuales no se crean obligados a tributar (127).

Este punto del sujeto pasivo es quizás el más vulnerable a la consideración del valor de la liquidación como declarativa en la evaluación global. Precisamente una de las críticas a la tesis declarativas de la liquidación viene en función de que su -- transcendencia es mayor puesto que de la misma se deriva la fijación del sujeto pasivo en la propia concreción de la situación de hecho (128). Es indudable que en la evaluación global pudiera pensarse que existe un argumento en este sentido. Sin embargo, además de las razones generales anteriormente expuestas, no podemos olvidar las motivaciones que llevaron a esta estructuración técnica de la evaluación. En primer lugar, finalidad inmediata de la evaluación era atraer a un gran número de contribuyentes nuevos al ámbito de la tributación (129). En segundo lugar, que "estas incorporaciones masivas de los contribuyentes a los respectivos censos no han sido fruto de acuerdos fundados y acreditativos de la procedencia del gravamen")(130), sino considerado como fin en sí mismo.

Por otro lado, a este dato se le une la irrelevancia -- de los defectos de tramitación en el seno de las Juntas si no afectan a la validez del acto, como señalamos más arriba citando Sentencias del TS y Declaraciones del TEAC.

Todo ello es revelador de los compartimientos estancos de la evaluación, de las fases cerradas en que se desenvuelve, alejadas de la realidad y marginadas de la legalidad, como el mismo --

Tribunal Supremo puso de relieve (131), respecto a los índices, al decir que el valor de la designación inicial unánime de los índices básicos y de corrección está guiado por el principio preclusivo imperante en este orden procedimental debido a que "el designio del legislador es que la fijación de índices se realice en un primer momento, cuando aún los interesados no conocen su traducción en una base matemática concreta, sin duda para que dicha operación de formulación de los índices sea más pura, más objetiva y abstracta, esto es, para que se desenvuelva en un terreno lo más lejano posible del natural instinto defensivo del contribuyente frente al fisco".

Y esta misma idea nos la confirma el TEAC (132) en cuanto que en las bases imponibles fijadas por Junta de evaluación global "se encuentran comprendidos por definición, inexcusablemente y de manera implícita, todos los conceptos que en relación con la actividad merecen considerarse como ingresos o de gastos".

b) Elemento material del acto liquidatorio: la certificación.-

El acto administrativo de liquidación tiene su fundamento inmediato en las imputaciones individuales, como acto-trámite, a través de la certificación que el Secretario de la Junta expide a la Administración de Tributos, según claramente se desprende de la combinación de las Reglas 23, párrafo 2º de la IPFI al decir --

"para que tengan efecto conjuntamente las correspondiente liquidaciones y notificaciones" y el párrafo 3º de la Regla 38 de la misma Instrucción al determinar que la liquidación se efectuará "en expediente que se encabezará por el certificado a que se refiere el párrafo último de la Regla 23" (133).

Lo cierto es que el único elemento de conocimiento que la Administración tiene para dictar su acto administrativo es esta certificación conteniendo las bases asignadas a cada individuo. -- Criterio que encontramos recogido en la doctrina del TEAC (134) al afirmar rotundamente que no se pueden tener en cuenta otros antecedentes que no sean los rendimientos imputados; señalando, en otra ocasión, (135) que es inoperante el querer incorporar a dicho certificado otros documentos para prueba.

c) Operación del acto liquidatorio.

En el art. 54 LGT encontramos implícitamente el concepto de acto liquidatorio, como operación que consiste en aplicar -- sobre la respectiva base liquidable el tipo de gravamen que corresponda para determinar la cuota.

Este concepto es igualmente válido cuando las bases han sido señaladas por Junta de evaluación (136), pero es de notar el número de sentencias y resoluciones en que ello tiene que ser declarado, invocando siempre, que para la validez del acto administrativo la Administración tiene que limitarse a aplicar el tipo a

la base que le fuese comunicada, sin necesidad de exponer el expediente de liquidación. De hacerlo así, dicho acto administrativo - estará "dictado con arreglo a Derecho" (137). Evidentemente, en el Impuesto de Sociedades a la base imputada por la Junta debe añadirse los rendimientos atípicos declarados por el contribuyente - (138).

Esto que acabamos de señalar hace referencia, por lo - tanto, a los antecedentes que la Administración debe tener en cuenta para llevar a cabo el acto liquidatorio. Y estos antecedentes - se reducen a la base contenida en la certificación que expide el - Secretario de la Junta.

Pero se plantea una cuestión distinta si nos preguntamos qué antecedentes deberá tener en cuenta el Tribunal Económico-Administrativo para resolver una reclamación contra el acto administrativo girado sobre la base imputada por la junta. Nuestros tribunales han adoptado posiciones distintas, y, así, al principio, el TEAC rechazó cualquier intento de prueba basado en la actuación de las juntas, afirmando que "no han de tenerse en cuenta más antecedentes que los rendimientos imputados por la junta de evaluación global, sin que puedan traerse a colación los que sirvieron de fundamento a esa imputación" (139).

Sin embargo, el TS cambió la opinión del TEAC considerando que "es incuestionable que cuando los intereses se estiman - agraviados por las decisiones de los órganos administrativos en su gestión, deben ejercitar el derecho de defensa tan ampliamente como lo consienta el régimen normativo que lo regule sin interpretaciones que lo desconozcan o lo restringan gravemente en su per-

juicio". Consecuentemente, en el caso en el que se reclame ante un Tribunal económico-administrativo contra un acto liquidatorio girado sobre la base señalada por un junta (y que, según lo dicho en el apartado anterior, nunca contiene las actuaciones de dichas juntas) el recurso, dice el TS, "puede ejercitarse sobre la base de que el interesado conozca total e íntegramente los elementos que aquéllas hayan tenido en cuenta para fijar las bases tributarias". Y si bien se reconoce que estas bases se hacen constar en las certificaciones de las juntas, el derecho del reclamante no puede quedar limitado a esto, "sino que debe abarcar a toda la prueba que se haya practicado y tenido en cuenta para fijar las bases tributarias indicadas, ya que de otro modo quedaría frustrado su derecho de defensa en la medida en que le fueran sustraídos alguno de los elementos que contribuyeron a informar el criterio fiscal" (140).

dº) Notificación conjunta de bases y cuotas.—

Con la notificación del acto liquidatorio se manifiesta al exterior no solo la cuota que el contribuyente debe de pagar sino también toda la serie de elementos necesarios para llegar a esa cifra. Lo que ahora fundamentalmente nos interesa es la notificación conjunta de dos de esos elementos: bases y cuotas.

Esta notificación doble es formalmente única no teniendo, por lo tanto, autonomía distinta la notificación de la base y de la cuota desde el punto de vista del procedimiento de gestión.— Es decir, es una única notificación que contiene dos operaciones sustantivas.

Sin embargo esta unidad se rompe cuando contemplamos la notificación desde la perspectiva de las reclamaciones que el contribuyente puede dirigir bien contra las bases, bien contra la liquidación.

El TEAC ha planteado el problema a raíz de la falta de notificación a cada contribuyente de las bases imputadas a todos los demás contribuyentes del grupo. En su Resolución de 6 de junio de 1961 estableció que el hecho de no hacer la notificación de las bases asignadas al resto de contribuyentes no tiene por efecto la invalidación del acto liquidatorio dado que "ambas notificaciones son independientes y tiene virtualidad propia". Esta Resolución ha sido interpretada por Albiñana (141) en el sentido de que el TEAC ha tratado de atenuar la trascendencia del incumplimiento de la Regla 38 IPII que establece la obligación de notificar todas las bases. Por nuestra parte pensamos que no se trata tanto de la atenuación de esta Regla cuanto de que el TEAC ha intentado aclarar el auténtico significado de la notificación con su doble y contenido y autonomía procesal. En este mismo sentido se pronuncian Resoluciones posteriores (142) al decir que "no puede deducirse que la falta de notificación de la asignación individual de bases de la Junta haya de invalidar el acto administrativo liquidatorio ya que ambas notificaciones son independientes y tienen virtualidad propia; y la segunda no tiene más alcance que poner en conocimiento del contribuyente la liquidación que se le ha girado que al hacerse según lo previsto habrá de ser confirmada, aunque se interpusiera contra la base los recursos de agravio absoluto o comparativo, o de aplicación indebida de las normas de distribución reglamentariamente autorizados, sin que exista cauce legal para dejarla en -

suspense hasta la sustanciación de estos recursos, cuyas consecuencias han de tenerse presentes al practicar la liquidación definitiva, sin que ello implique indefensión porque se devolvería de oficio, en el plazo máximo de dos meses, las cantidades que resultasen ingresadas de más".

c) Liquidaciones provisionales y definitivas.

La distinción entre liquidación provisional y definitiva está recogida en el art. 120 LGT que enumera lo que son liquidaciones definitivas siendo provisionales todas las demás, por exclusión. El criterio diferenciador estriba en la existencia efectiva de comprobación, o en tener que haberse dado, o en la intervención de los jurados para determinar la base.

En evaluaciones la comprobación no se da y de no interponerse recursos de agravios por los cuales tenga que ser el Jurado quien determine la base, ésta quedará siempre con carácter provisional ya que no cabe en ninguno de los supuestos del art. 120 - LGT.

Si hay recursos de agravios la liquidación girada por la Administración sobre la base señalada por la Junta se confirma pero quedando con carácter provisional hasta tanto sean sustanciados dichos recursos por los Jurados los cuales, según el art. 150, 2 LGT, tienen las mismas facultades que la inspección. Según lo que decidan los Jurados, la base será "rectificada o ratificada", - practicándose la liquidación definitiva (143)

NOTAS CAPITULO TERCERO

Alessi, R. "Istituzioni di Diritto Tributario" Utet. Torino, 1965. pág. 3 y ss. Igualmente ha sido ~~seguida~~ esta posición en Italia Micheli, G.A. en sus "Lezioni di Diritto Tributario". Roma, 1968.

-) Pérez de Ayala, J.L. "Derecho Tributario" op. cit. pág. 39-38.
-) La obligación tributaria es una obligación ex lege. En este sentido se pronuncia tanto la LGT en su art. 28, como la doctrina manifestada en la Lección 34 de las Notas de Derecho Financiero citadas.
-) Art. 101 LGT.
-) Son los casos, por ejemplo, del art. 104 LGT que prevé la posibilidad de que la Administración recabe declaraciones; art. 111 LGT en que es necesario el requerimiento de la Administración para que le sean proporcionados datos o informes. Más claro aún se vé, en el art. 126 de la misma LGT en el cual se determina que un supuesto de hecho (la liquidación reglamentariamente notificada por la Administración) constituye al sujeto pasivo en la obligación de pagar la deuda, no en el sentido de que la obligación de pagar la deuda nazca en este momento, sino en que el supuesto de hecho específico tiene por efecto el que nace la posibilidad de exigirla por parte de la ad-

ministración, lo cual equivale, por la parte pasiva, no a constituirla en la obligación, sino en el deber de pagar la deuda-tributaria.

Zanobini, G. "Curso de Derecho Administrativo" Araiúj, Buenos Aires, 1954, pág. 312. Aceptada en España por Garrido Falla, F "Tratado..." op. cit. vol. I, pág. 408.

El TEAC define el acto administrativo incluyendo el elemento final, es decir los efectos. "Una deducción especial emanada - de funcionario público y que por su alcance afecta positiva o negativamente a los derechos administrativos individuales o colectivos que se relacionan con la Administración Pública". En la RTEAC de 7 de marzo de 1958.

Según Cortés Domínguez, M. "Ordenamiento..." op. cit. pág. 267-268.

Nótese la diferencia con Giannini, para el cual también era la relación tributaria anterior a la obligación pero por su carácter complejo y englobante.

Caso muy claro es el de la información llevada a cabo por la - inspección de tributos recogida en el art. 140 c) de la LGT.

Recuérdese el presupuesto de hecho remoto de la relación tributaria expuesto anteriormente.

Nawiasky, "Teoría general" op. cit. pág. 149.

awiaskey, "Teoría General..." op. cit. pág. 164, 166.

) No hay lugar a duda, como se ha dicho, respecto a que al final de una primera etapa se llegó a la "glorificación del hecho imponible". Pero si este hecho imponible está ya glorificado, no podemos olvidar lo hecho, aunque el derecho tributario vaya orientando su estudio a otros puntos de la dinámica tributaria.

) "Notas de Derecho Financiero" op. cit. pág. 868.

) "Notas de Derecho Financiero" op. cit. págs. 868-869.

) Ver en este sentido; Moreno Torres, J.L. "Los Convenios y evaluaciones globales como negocio jurídico administrativo" VIII SEDF. pág. 9-28. Pérez de Aya, J.L. "Derecho Tributario" op. cit. pág. 316-317; Sainz de Bujanda, F. "El nacimiento de la obligación tributaria" en Hacienda y Derecho. Vol. IV IEP.-- Madrid, 1966, pág. 216. Este autor hace una apreciable precisión a la afirmación hecha por Moreno Torres sobre el que las evaluaciones globales tratan de liquidar cuotas ya nacidas y devengadas, diciendo que no son cuotas sino obligaciones ya nacidas el objeto de liquidación. También Arias, J. y Carral, N. "Manual de Procedimientos tributarios". Santillana, 2ª ed. Madrid 1968, pág. 23.

STS 27-octubre-1962.

ver, Albiñana "Los problemas de hecho en la aplicación de los impuestos" C. Introducción al "Manual de procedimientos tributarios" op. cit. pág. XIV y XXIV y Pérez de Ayala, J.L. "Derecho Tributario" op. cit. Cap. XXI, pág. 311-333.

-) Cortés Domínguez, M. "Las estimaciones objetivas" op. cit. --
pág. 441-444.
 -) Sobre aplicación del sistema de convenios fiscales al Impuesto General sobre el Tráfico de las Empresas, o los Impuestos sobre el lujo, al Impuesto sobre la cerveza y bebidas refrescantes y al Arbitrio Provincial.
 -) Para García Trevijano el procedimiento suprime siempre tanto la evaluación de la base global como la distribución de las - individuales. La alternativa queda reducida, por lo tanto, a la existencia o no de discusión. "Los Convenios, dice, pueden partir de una cifra fijada inicialmente a la que los afectados - dan su conformidad y se la reparten, o pueden dar lugar a una discusión previa para su señalamiento y culterior reparto". - "Las Evaluaciones Globales y la Jurisprudencia del Tribunal - Supremo". RDFMP nº 46 (junio 1962) pág. 496).
 -) "Memorandum..." op. cit. pág. 14.
 -) "Memorandum...." op. cit. pág. 15.
 -) "Memorandum..." op. cit. pág. 116.
 -) Perulles "Impuesto sobre el rendimiento del trabajo personal" art. cit. pág. 410.
- Art. 23 del Texto Refundido aprobado por Decreto 3.358/1967 - de 23 de diciembre.

Barrera de Irimo, A. "Aspecto jurídicos, psicológicos y econó"

mico de la Inspección Tributaria" en "Cuadernos de Derecho - Fiscal Internacional". Madrid, 1959, Tomo XL, pág. 865. Citado por Amorós, N. "Timbre del Estado" Ed. Derecho Financiero. Madrid, 1961, Tomo II, pág. 1230. Nota 1.

-) Amorós, N, "Timbre..." op. cit. pág. 1231.
-) Según Amorós, N. "Timbre..." op. cit. pág. 1233.
-) Este aumento unido al aumento de la evasión fiscal son los -- dos factores que para García Trevijano explican la importan-- cia creciente del estudio de la Base Imponible sobre el del- Hecho Imponible. "Las Evaluaciones globales y la jurispruden- cia del Tribunal Supremo". op. cit. pág. 489.
-) Otros autores toman posición en este problema de la naturaleza jurídica de la evaluación global, pero sin llevar sus razona- mientos a puntos y conclusiones distintas a las que a continua- ción exponemos. Así Gómez Aparici señala únicamente el camino negativo de lo que las evaluaciones globales no son, diciendo que no son Convenios porque no hay pacto, en "Nuevo instrumen- to de política tributaria: Las evaluaciones globales". SEDF.- VII(1959), pág. 161 y ss. Por su parte Navas Muller no admite las Evaluaciones globales como Convenios -siguiendo a Moreno- Torres- por los problemas que se plantean en orden a las de-- claraciones de voluntad, estructuras de las juntas, firmeza - de lo pactado, facultad de imponer sanciones, etc, en "Siste- ma Tributario Español", RDFHP, nº 41 (1961) pág. 697 y ss.

-) Moreno Torres, J.L. "Los Convenios y las evaluaciones globales". art. cit. págs. 9-28.
-) Moreno Torres, J.L. "Los Convenios y las Evaluaciones Globales..." art. cit. pág. 23.
-) Moreno Torres, J.L. "Los Convenios y las Evaluaciones Globales..." art. cit. pág. 24.
-) Moreno Torres, J.L. "Los Convenios y las Evaluaciones Globales..." art. cit. pág. 25.
-) Moreno Torres, J.L. "Los Convenios y las Evaluaciones Globales..." art. cit. pág. 26.
-) García Trevijano "Las Evaluaciones..." op. cit. pág. 494.
-) Cortés Domínguez, M. "Las estimaciones objetivas", op. cit. - pág. 457.
-) Cortés Domínguez, M. "Las estimaciones objetivas". op. cit. - pág. 458.
-) Sainz de Bujaanda, F. "El Nacimiento de la obligación Tributaria" op. cit. pág. 222-243.
-) Carretero Pérez, A. "Derecho Financiero". Santillana. Madrid-1968, pág. 533-542.
-) Guitián de Lucas, J.M. "Procedimientos presupuestarios". Publicaciones de la Escuela Nacional de Administración Pública. Madrid, 1970. vol, II, págs. 589-634.

) Carretero Pérez, A. "Derecho Financiero" op. cit. pág. 535. -
 Guitián de Lucas, J.M. "Procedimientos presupuestarios". op.-
 cit. pág. 589, con otras palabras viene a decir exactamente -
 lo mismo: "El procedimiento extraordinario posee dos fases: -
 una, en virtud de la cual la Administración y los Administra-
 dos acuerdan que la gestión de los tributos se realizará con
 arreglo a unas peculiaridades procedimentales, y es lo que de
 nominamos los Convenios; de otra, la fase en virtud de la cual
 se establece y determina la cuota global correspondiente a es-
 ta pluralidad de contribuyentes y se distribuyen o asignan --
 las cuotas tributarias a cada uno de los contribuyentes me---
 diante el procedimiento, común a las dos operaciones, que deno-
 mimamos Evaluación Global".

Carretero Pérez, "Derecho Financiero" op. cit. pág. 537. Gui-
 tián de Lucas "Procedimientos presupuestarios" op. cit. pág.-
 597.

Carretero Pérez, "Derecho Financiero", op. cit. pág. 538. Gui-
 tián de Lucas, "Procedimientos presupuestarios" op. cit. pág.-
 598.

Carretero Pérez "Derecho Financiero" op.cit.pág. 539. Guitián
 de Lucas, "Procedimientos presupuestarios", op.cit.pág. 599.

oreno Torres, J.L. "Los Convenios y evaluaciones globales..."
 rt. cit. pág. 11.

oreno Torres, J.L. "Los convenios y evaluaciones globales..."-
 rt. cit. pág. 11.

-) Moreno Torres, J.L. "Los convenios y evaluaciones globales.." art. cit. pág. 13.
 -) Moreno Torres, "Los convenios y evaluaciones globales...." - art. cit. pág. 23.
 -) Regal 16, párraf. 2. IPII.
 -) Moreno Torres, J.L. "Los convenios y evaluaciones globales.." art. cit. pág. 24.
 -) Regla 15, IPIRTP, Regla 20. IPII.
 -) García Trevijano, J.A. "Las evaluaciones globales y la jurisprudencia..." pp: cit. ley 494. A nuestro juicio García Trevijano tiene un concepto de liquidación excesivamente estricto-haciéndolo coincidir totalmente con acto liquidatorio; "aplicar el tipo a la base", repetido en diversas ocasiones, págs. 488, 492, 495.
 -) Betti, E. "Teoría general del negocio jurídico" Trad. española de A. Martín Pérez. Edit. Rev. Dº. Privado. Madrid, s/f. pág. 53.
- Castan Tobeñas, J. "Derecho Civil Español" Edit. Reus. Madrid, - 1963. Tomo 3, vol. II, pág. 627.
- De Castro, F. "El negocio jurídico". Inst. Nac. de Est. jurídicos. Madrid, 1967, pág. 31.

De Castro, F. "El negocio..." op. cit. pág. 26.

-) Sería del más elevado interés hacer una somera encuesta entre los sujetos a evaluación y, sobre todo, entre los representantes de los grupos que hayan intervenido en las Juntas sobre este punto. "Per l'vomo della non é dubio che il concordato - sia una transazione". dice Berlini, refiriéndose al Concordato italiano. "Principi..." vol. III, op. cit. pág. 174.
-) Fernández Ordoñez, F.J. Epílogo a "¿Defraudar o pagar sus impuestos?". op. cit. pág. 226.
-) Mayer, O. "Derecho Administrativo alemán". Trad. esp. Depalma-Buenos Aires, 1950, Tomo II, págs. 191-192.
-) Constitución de 6 de junio de 1869: art. 15 consagra el principio de legalidad tributaria. El art. 100 el de legalidad presupuestaria.
-) Ver Rodríguez Bereijo, A. "El presupuesto del Estado" op. cit. pág. 184, en donde se cita, en nota 232 de la misma pág., a Sáinz de Bujanda y García Añoveros en igual sentido.
-) Muy acertadamente señala Cortés Domínguez lo iluzorio de que una dogmática sea válida para siempre y para cualquier ordenamiento positivo. "En definitiva, la dogmática y el Derecho positivo son interdependientes". En "Ordenamiento..." op. cit.-pág. 15.
-) NOTAS DE DERECHO FINANCIERO, op. cit. pág. 867.

) Las NOTAS DE DERECHO FINANCIERO en algún momento pueden parecer confusas al hablar, unas veces de procedimiento de gestión que se desdobla en liquidación y recaudación y otras veces en que se considera la comprobación como algo autónomo - respecto a la liquidación. Pensamos que ello queda aclarado - por la combinación de los arts. 9 y 90 de la LGT anteriormente expuestos.

) NOTAS DE DERECHO FINANCIERO, op. cit. pág. 873.

La liquidación forma parte del procedimiento de gestión y en consecuencia les son aplicables las normas que la LGT refiere a tal procedimiento. NOTAS DE DERECHO FINANCIERO, op. cit. - pág. 891.

) Regla 12 párrafo 5, IPII.

) Regla 43, párrafo, 2, IPII.

) Regla 12, párrafo 7, IPII.

) Aprobado por Decreto 3154/1968 de 14 de Noviembre.

) Reglas 20-21 IPII; Reglas 15-16 IPIRTP. En el caso, de no llegarse a la cifra global en la Junta y el Presidente acuerde - que pasen las actuaciones al Jurado para su señalamiento una de las consecuencias es que se decreta una liquidación caucional 0. de 19 de febrero de 1962.

) Reglas 22-23 IPII; Reglas 17-19 IPIRTP.

Ver sobre ello: Giannini, A.D. "Instituciones..." op. cit. pág. 172 y ss. D'Amati "Nacimiento de la relación tributaria y función dinámica de la Seguridad Jurídica". RDFHP nº 47 Septiembre 1962, pág. 555 y ss.

El mismo art. 13 nº 4 del Reglamento General de Recaudación - (objeto de la obligación tributaria material) aunque esté pendiente de evaluación o liquidación.

De Castro. "El negocio jurídico" op. cit. pág. 34.

Creemos que la actuación de la Administración como si fuese un particular es una mera pretensión. La Exposición de motivos de la Ley de Bases de Contratos del Estado de 28 de Diciembre de 1963 no puede desconocer esa realidad y por ello hablar de -- que las especialidades derivadas de las prerrogativas de la Administración, no desnaturaliza la naturaleza contractual de -- los convenios; o de que "las facultades exorbitantes de la Administración y la existencia de una jurisdicción propia, no alteran la realidad jurídica inmersa en el negocio". Doctrinalmente, las nociones de régimen de derecho público y de derecho privado con referencia al Derecho Administrativo son puestas -- en tela de juicio frecuentemente. Ver Weil, P. "El Dº. Administrativo" op. cit. págs. 81-83.

No es únicamente a raíz de las evaluaciones globales por lo que pensamos en esta posibilidad. Otros aspectos negociales en Derecho tributario los encontramos ya en las actas de invitación. Ver NOTAS DE DERECHO FINANCIERO. op. cit. pág. 956, 963 y ss.

-) STS 12-marzo-1966

-) El término "Rechtsgeschäft" significa negocio jurídico, y en este sentido lo traduce Garrido Falla, partiendo de la traducción francesa de la obra de Mayer (Edit. Giard et Bière. París, 1903).

- Sin embargo, la traducción castellana -sobre la citada - edición francesa- hecha por Heredia y Krotoschin, entiende que "Rechtsgeschäft" es equivalente a acto jurídico, y, por lo -- tanto, según esta traducción, se habla de "acto jurídico de - derecho público". Mayer, O. "Derecho Administrativo Alemán".- Depalma. Buenos Aires, Tomo I, 1959 pág. 131-132.

-) Garrido Falla, F. "Tratado..." op. cit. Vol. I, pág. 441.

- Betti, E. "Teoría general..." op. cit. pág. 224.

-) Betti, E. "Teoría general..." op. cit. págs. 225-226.

-) Este art. recoge el contenido de las Reglas 20 IPII y 15 IPIR TP.

-) Art. 147, 2 - a) in fine.

-) López Berenguer, J.L. "Los jurados tributarios" Edit. Derecho Financiero. Madrid, 1963, pág. 57.

-) "No basta tomar en consideración la autoridad que emana un ac to para juzgar acerca de los caracteres de éstos, sino que es preciso hacer un exámen intrínseco de su sustancia, de su naturaleza real". Graziani, "Il bilancio e le spese pubbliche"-

en Primo Trattato di Diritto Amministrativo italiano de V.E.-
Orlando, Milan, 1902, IX pág. 373) Citado por Rdoriguez Berei
jo, A. en "El presupuesto del Estado" op. cit.

90) Desde un punto de vista del contenido material de la reclama-
ción si cabe considerar que las impugnaciones a la base glo--
bal estén incluidas en el art. 1,2 a) del Reglamento, pero --
desde el punto de vista orgánico del art. 3, es claro que que
da fuera.

91) Regla 21, párrafo 2. IPPII y Regla 16 IPIRTP.

92) Art. 149 1 y 147. 2 a) LGT.

93) Requisito previsto en la LGT, art. 149,2.

4) Reglas 22 y 23 IPPII, Reglas 17 y 18 IPIRTP.

5) Gráficamente representamos el procedimiento de la imputación-
individual del siguiendo modo:

COMISIONADOS:

Propuesta Unánime

Propuesta no unánime

PONENTES:

Comprobación con Indices

-Indices

Estudios de {
- Datos que posean
- Datos que adquirieran

PONENTES:

Aprobación por

Rectificación

Decisión

PONENTES:

Aprobación por

Fijación Libre por

Decisión

Decisión

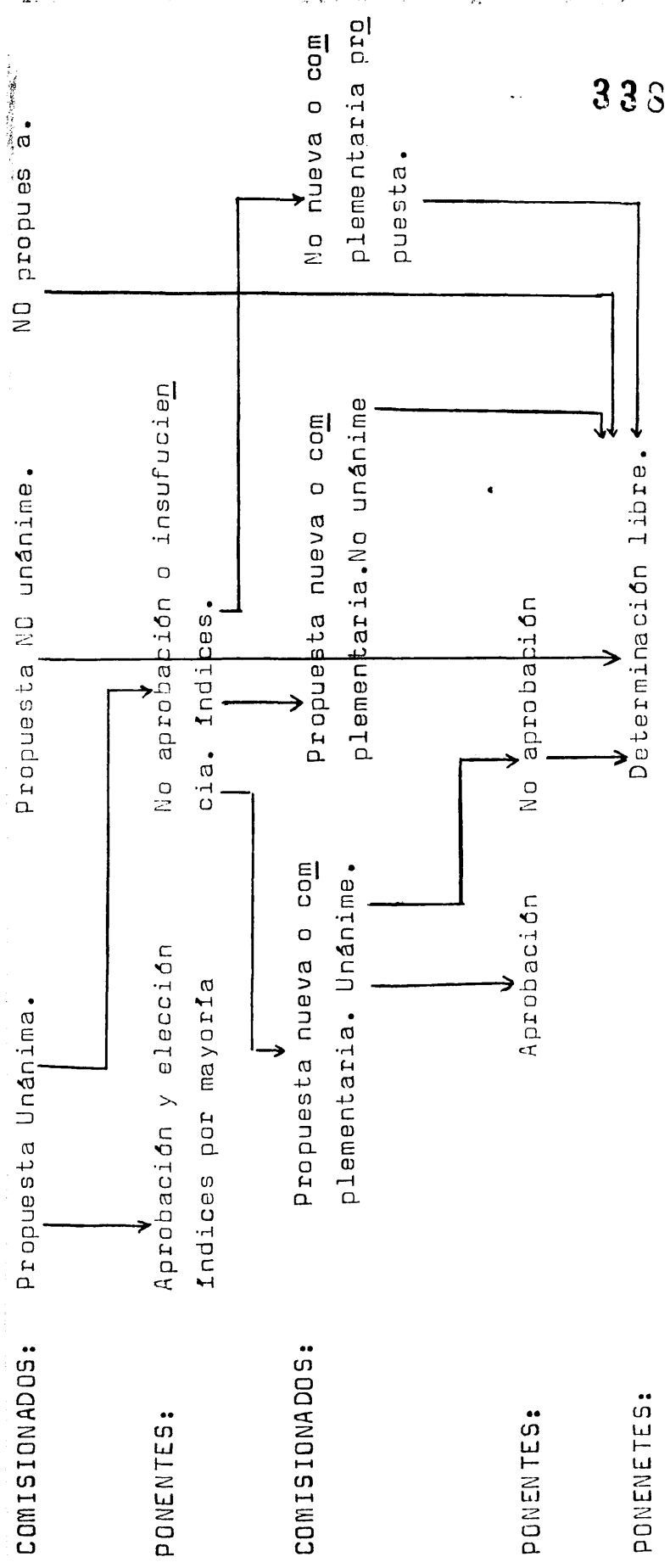
336

(Reglas 22-23 IPII)

IMPUTACION INDIVIDUAL
=====

96) Regla 16 IPII.

-) Al igual que hemos hecho con las imputaciones individuales, -
ofrecemos aquí el cuadro de los distintos pasos y posibilida-
des que se pueden dar en el procedimiento de fijación de los
índices básicos y correctores:



33
33
00

(Regla 16. IPII

INDICES BASICOS Y CORRECTORES
=====

- 98) Regla 23, IPII.
- 99) Estudios económicos establecidos en la Regla 18 IPII para --- los cuales se concede "acción investigadora" a los ponentes, - Regla 19 de la misma Instrucción, lo cual quiere decir, al -- ser investigación, que los estudios van dirigidos al descubri- miento de los elementos del hecho imponible. Por otro lado, - téngase en cuenta que estamos, en los supuestos de estos estu- dios y acción investigadora, en una fase anterior, incluso, al establecimiento de la cifra global.
- 0) Los contribuyentes gravados con arreglo a las normas de un -- convenio, no serán objeto de actuación inspectora posterior - por los conceptos tributarios y períodos comprendidos en el - mismo.
- 1) "Los rendimientos de las actividades industriales o comercia- les de que se trate, fijados por evaluación global, no podrán ser posteriormente objeto de actuación inspectora").
 - 2) "Firmeza de las bases. Las bases impositivas individuales ci- fradas a través del procedimiento de evaluación global a per- sonas físicas, no podrá ser objeto de ulterior comprobación, - y se estimarán por igual cuantía, en su caso, en el apartado- correspondiente de la Contribución sobre la Renta".
 - 3) Firmeza de las bases evaluadas globalmente. Las bases imponi- bles correspondientes a cada una de las actividades industria- les o comerciales señaladas en régimen de evaluación global,

se computarán por el mismo importe efectos del Impuesto de Sociedades, sin que puedan ser objeto de modificación ni de actuación inspectora ulterior.

- 04) García Oviedo, C y Martínez Useros, E. "Derecho Administrativo". op. cit. pág. 296-302 Tomo I.
- 05) En la cual declaración se han querido hacer coincidir todas - las anteriores fases de intención, deliberación y decisión.
- 06) Es de notar que este término no es empleado aquí en sentido - técnico-financiero sino como facultad general derivada del Imperium.
- 07) García Oviedo, C. y Martínez Useros, "Derecho..." op. cit. pág 298.
- 08) García Oviedo, C. y Martínez Useros, E. "Derecho..." op. cit. - pág. 300.
- 9) El carácter de negocio jurídico bilateral de Derecho Público, no deja dudas. Ver apartado anterior.
- 10) Forti, "Atto e procedimento amministrativo" "Studi de Diritto Pubbliche in onore de O. Ranelletti". Tomo I. Padua, 1931, pág 456 y ss.
- 11) Zanobini "Curso de Derecho Administrativo" op. cit. Tomo I, pág. 344.

- 12) Garrido Falla, F. "Tratado..." op.cit. vol. I, págs. 453-454.
- 13) RTEAC de 3 de abril, 3 de julio y 25 de septiembre de 1959 -- en los que se afirma que la base impositiva individual "no -- constituye acto administrativo ni puede ser objeto de reclamación económico-administrativa". Igualmente la STS de 7 de diciembre de 1963.
- 14) En este sentido hay un gran número de decisiones jurisprudenciales. Del TS., Sts, de 5 de Diciembre de 1962 y 29 de mayo de 1965. Del TEAC, RR de 4 y 18 de diciembre de 1959; 22 de abril de 1960; 6 de octubre, 29 de noviembre y 19 de diciembre de 1961; 23 y 30 de enero y 23 de octubre de 1962; 9 de julio de 1963; 21 de enero de 1964.
- 15) St 26 de junio de 1961. Igualmente habla Entrena Cuesta de la cadena de actos de distinto contenido e importancia a través de los cuales se va formando la voluntad administrativa y un acto final que contiene la voluntad de la Administración. En "Curso de Derecho Administrativo" Tecnos. Madrid, 1966, pág.-466.
- 16) Art. 47,1 c).
- 17) Ver, por ejemplo, Sts de 3 de julio de 1967 y 19 de julio de 1968
- 18) Según señala el art. 44 del Reglto. Proc. Rec. Ec-Ad. Dice el TEAC en su Resolución de 16 de mayo de 1961: "Es totalmente rechazable la tesis, muy extendida, de que las actuaciones de la junta de evaluación global son actos administrativos contra

los que directamente se puede reclamar ante esta jurisdicción económico-administrativa, pues aunque es norma general, a la que hay que estar mientras no exista disposición en contrario, que la jurisdicción económico-administrativa es competente para conocer de las infracciones cometidas en el procedimiento, es preciso tener en cuenta el contenido del art. 44 nº 2 del Reglamento de Procedimiento Administrativo de 26 de noviembre de 1959, según el cual "las infracciones en la tramitación -- que afecten a la validez de los actos reclamables podrán alegarse al impugnarlos".

- 9) Sts de 5 de diciembre de 1962; 9 de mayo y 17 de junio de 1963; 29 de mayo de 1965; 11 de octubre de 1966.
- 0) RR de 19 de febrero de 1963; 21 de enero y 11 de febrero de -- 1964.
- 1) Como se desprende de las Reglas 23 y 47 IP11, aunque según veremos, tengan valor autónomo cada uno de ellos.
- 2) Ver sobre ello. Giannini, "Instituciones..." op.cit. pág. 169. Sáinz de Bujanda, "El nacimiento de la obligación tributaria,-- en RDFHP nº 58 (1965) pág. 335-337; 343-344. Notas de Derecho Financiero cit.pág. 850.
- 3) No es que se dé una retroactividad en sentido jurídico, pero sí se da una retroacción en la certidumbre a la que en este momento llegan los sujetos de la relación jurídica.

- 24) En estos términos se expresa la RTEAC de 27 de mayo de 1960.
La distinción entre actos administrativos constitutivos y de clarativos la encontramos recogida igualmente en la jurisprudencia del TS . Los primeros otorgan o niegan derecho; los - segundos consisten en una simple constatación pública de derechos que hayan sido establecidos. STS de 11 de junio de 1961.
- 25) "No todos los actos de gestión pueden ser considerados como - verdaderos actos administrativos, a los efectos de reclamación, pues mientras no sobrevenga, emanada de la autoridad u oficina competente, una declaración definidora del derecho o de la obligación a cargo del particular, no se podrán entender existente el acto administrativo, susceptible de ser reclamado en vía gubernativa" RTEAC de 15 de enero de 1960.
- 6) Art. 165 f) LGT.
- 27) RTEAC de 18 de octubre de 1966. En iguales términos, RR de 5 de junio de 1959, 21 de octubre de 1960, 17 de febrero de 1961, 30 de junio de 1964, 11 de abril de 1967.
- 28) Ver D'Amati, N. "Nacimiento de la relación tributaria.." art. cit. pág. 554.
- 29) El Bird en su "Informe..." op. cit. pág. 174, reconoce el éxito alcanzado por el sistema de evaluación en este propósito.
- 0) Albiñana, C. "Ocaso.." op. cit. pág. 435.
- 1) STS de 3 de enero de 1963.

- 2) TEAC, R. de 12 de marzo de 1968, 18 de febrero de 1969.
- 3) Iguala~~s~~ preceptos se encuentran en la IPIRTP, Regla 18, pf. -- 2º y Regla 20, pf. 5º respectivamente.
- 4) RTEAC de 24 de febrero de 1961.
- 5) RTEAC de 26 de mayo de 1960.
- 6) Regla 20 IPIRTP; Regla 38 IPII, Regla 37 IPIS.
- 7) TEAC, RR de 30 de octubre y 25 de septiembre de 1959; 15, 22 y 29 de enero, 17 de marzo y 27 de mayo de 1960; 24 de febrero y 4 de julio de 1961; 14 de mayo de 1962; 11 de febrero de 1964 Del TS, St de 4 de julio de 1964.
- 8) TEAC, RR de 2 de octubre de 1962; 9 de febrero de 1965. Del TS St de 17 de noviembre de 1964.
- 9) TEAC, RR de 1959; 3 de abril, 3 de julio, 25 de septiembre, 9 de octubre.
- 0) STS de 6 de febrero de 1961. Esta ~~S~~entencia es la que dió origen al comentario jurisprudencial de García Trevijano en "Las evaluaciones globales y la jurisprudencia..." op.cit.
- 1) Albiñana, C. "Procedimientos especiales de liquidación tributaria" en "Lecturas de Hacienda Pública Español". Facultad de -- CC.PP.EE. Madrid, 1970. pág. 159.
- 2) RTEAC de 25 de abril de 1967 y 12 de marzo de 1968.
-) Ver la RTEAC de 15 de julio de 1969.

C A P I T U L O C U A R T O

CAPITULO IV.- LA COLABORACION SOCIALA) Concepto y Contenido de la Colaboración Social.a) Introducción.

Al tratar en este capítulo de la colaboración social - tenemos que centrar, en primer lugar, el significado del sustantivo "colaboración" para, posteriormente, precisar la calificación que adquiere por el adjetivo "social". Ello es tan evidente cuanto que toda relación jurídica -sea de derecho público o privado y, por tanto, de igual manera la relación tributaria- tiene fundamento en la participación (1) de los sujetos cuyas posiciones, activa y pasiva, no se corresponden exclusivamente con un contenido de actuaciones positivas y negativas, de acciones y omisiones. Tanto la participación activa como la pasiva puede ser por acción u omisión (2) bien sea considerada, esta última, como omisión en sentido estricto (es decir, que los efectos se deriven de esta falta de acción) o en el sentido de dejar hacer (es decir, que la falta de acción es el presupuesto para la acción del otro sujeto produciendo, ambos, los efectos jurídicos).

Ante este cuadro de posibilidades en que el sujeto activo tiene que llevar a cabo una acción de hacer (vg.: iniciación de la gestión tributaria de oficio) o su obligación consiste precisamente en una omisión de no hacer (vg.: no inspección en las bases imputadas por el sistema de evaluación global) o-

de dejar hacer (vg.: período de pago voluntario); y el sujeto pasivo, a su vez, tiene que realizar una acción de hacer (vg.: declaración d proporcionar datos) o una omisión de no hacer -- (vg.: la falta de renuncia a la evaluación supone someterse a ella) o de dejar hacer (vg.: inspecciones), nos encontramos con que la cooperación o participación de los sujetos de la relación es el verdadero fundamento que posibilita su desarrollo.

Como es notorio, esta participación la hemos centrado en torno a las operaciones formales de la llamada función tributaria concreta. No obstante hay que recordar, pues su estudio supondría apartarnos de nuestro objeto y por ello sólo nos limitamos a enunciarlo, que la cooperación de ambos sujetos en este momento de la función tributaria tiene su antecedente inmediato en la que, en el Estado de derecho, ambos sujetos desarrollan en la función tributaria abstracta: creación y regulación de los elementos esenciales del tributo; principio de legalidad; consentimiento del tributo en definitiva.

En los dos momentos enunciados, el particular (sea como súbdito en el primer caso, sea como contribuyente en el segundo) interviene activo o pasivamente en su existencia real (3).

Hemos hablado, indistintamente, de participación, --

cooperación, intervención, colaboración. Dejando a un lado la participación en el momento de crear la norma, las leyes tributarias únicamente configuran, y sin mucha precisión, según tendremos ocasión de comprobar, la colaboración de las "personas - naturales o jurídicas con la Administración" (art. III LGT) o la colaboración de los administrados en la gestión financiera (art. 96 LGT) o la existente "entre la Hacienda Pública y el contribuyente" (Dcto. 407/1971 de 11 de marzo). Ahora bien, no hay cosas comunes a todos estos conceptos son:

- 1ª) Existencia de dos partes o sujetos.
- 2ª) Se realizan en el desarrollo de actuaciones y -- van dirigidas a conseguir una eficacia en la producción de efectos.
- 3ª) La eficacia en la producción de efectos dependerá en cada caso de cual de los dos sujetos actúa con carácter primario. Los efectos se producen -- por las actuaciones de ambos, pero se condiciona la actuación de uno de ellos a la del otro.

Participación, intervención, colaboración, suponen, -- pues, que existe ya alguien que en principio actúa y al cual se une el otro sujeto partícipe, interviniente o colaborador. Así, podemos encontrarnos con dos posibilidades:

- a) La colaboración del particular en la actuación administrativa. Si la Administración no actúa no tiene sentido la colaboración. Si el particular no colabora la Administración alcanza los efectos por otro medio. (Caso de la evaluación global).
- b) La colaboración de la Administración en la actuación del particular. Si el particular no actúa no tiene sentido que la Administración colabore. Si la Administración no colabora, el particular alcanza los efectos por otro medio. (Caso de la consignación del pago de la deuda tributaria) -- (4).

Podemos preguntarnos: en la evaluación global cuál es el sujeto cuya actuación es la condición y cuál el que lleva a cabo la colaboración?, Se ha dicho que en evaluaciones globales la colaboración del grupo de contribuyentes es la condición para lograr el fin. Si la colaboración no se da, el sujeto primario, la Administración, puede lograr el fin por sí solo. A nuestro juicio y según el razonamiento expuesto, lo que ocurre es algo distinto debido a que no se puede tomar como punto de referencia los efectos ya que lo que estamos planteando es la colaboración en la actuación (5) como medio de llegar al fin y no la colaboración en el fin directamente. En

este sentido, el grupo de contribuyentes colabora en la Administración y es por lo tanto ésta la condición de aquella. Si los contribuyentes no colaboran con la actuación de la Administración entonces ésta consigue igualmente el efecto por otra vía; pero si la Administración no actúa los contribuyentes nunca podrán alcanzar el fin por sí solos.

En 1.943, López Rodó planteó el problema de la intervención desde la perspectiva procesal-administrativa (6). En el estudio de la institución del coadyuvante vió este autor -- dos modalidades: "en un caso el que interviene en el proceso, -- adhiriéndose a las pretensiones de una de las partes (según el derecho positivo sólo la Administración) y en otro, el que interviene en el proceso manteniendo una pretensión con carácter de parte principal (y al lado de la Administración en el régimen actual). (7). De este modo obtiene las figuras del coadyuvante: por intervención adhesiva y por intervención litisconsorcial, respectivamente.

No vamos a entrar, evidentemente, en el análisis de los razonamientos del citado autor pero, sin embargo, si pueden sernos útiles a nuestros efectos algunas conclusiones derivadas de esta posición: 1ª) en ambos casos hay una posición -- primaria (Administración) y una subordinada (coadyuvante). 2ª) La diferencia entre ambas se encuentra en la autonomía procesal de la pretensión del coadyuvante. 3ª) La diferencia anterior --

no existe si se considera la pretensión no en su aspecto formal sino sustantivo. En uno u otro caso el coadyuvante persigue un fin y unos efectos imputables a él con independencia de los efectos perseguidos e imputable a la Administración.

Por lo tanto no existe coadyuvante, en ninguna de -- sus modalidades, si la Administración no actúa pero entendido -- que si ésta no actuase procesalmente, el coadyuvante puede adquirir carácter de litigante principal pudiendo conseguir el -- fin que pretende, lo cual en el supuesto de nuestro análisis -- no ocurre. Y no ocurre porque la finalidad perseguida en el caso del coadyuvante en lo contencioso-administrativo o del colaborador en el procedimiento de gestión de los tributos es de -- naturaleza completamente diversa: en el contencioso administrativo es una sentencia declarativa de derechos y obligaciones -- preexistentes que se reconocen; en el segundo caso no se trata de reconocer derechos y obligaciones sino únicamente de determinar uno de los elementos que posteriormente, junto a otros, -- darán lugar a dicha declaración -el acto liquidatorio-.

b) La Colaboración genérica en la LGT;

a') Concepto y delimitación; sujetos pasivos y --
supuestos de hecho.

Nuestros textos positivos no son ciertamente explícitos ni claros en este tema. No tratan la colaboración como un instituto concreto y coherente. El legislador alude a ella en los preámbulos y exposiciones de motivos. También en los artículos, pero refiriéndola a obligación o deber en sentido amplio, que parece querer expresar más el deseo de que el contribuyente colabore que una obligación jurídica concreta.

La LGT no contiene ningún precepto imponiendo la obligación de colaboración, estableciendo únicamente casos particulares. Así el art. 111.1 LGT parece dar por supuesta dicha --- obligación al obligar a proporcionar datos "por simple deber de colaboración con la Administración"; es decir, el deber de colaborar es el fundamento de la obligación de proporcionar toda clase de datos, informes o antecedentes con trascendencia tributaria. Y en igual sentido podemos ver el art. 96 LGT que al referirse a la colaboración de los administrados en la gestión tributaria se está refiriendo a un tipo específico de colaboración; la social, que se resuelve en obligaciones concretas.

Junto a estos casos de obligaciones de proporcionar datos e informes por deber de colaboración se encuentra en la LGT otro supuesto paralelo en el art. 35.2. Las diferencias -- que existen entre ambos casos son:

1ª) Sujetos pasivos de la colaboración: en un caso - es el sujeto pasivo de la obligación tributaria (art. 35), en el otro es el sujeto pasivo típico de la colaboración: "toda - persona natural o jurídica, privada o pública" (art. 111).

2ª) En el supuesto del art. 35 se da una verdadera - obligación que surge por el mero hecho de ser sujeto pasivo de la obligación tributaria y del procedimiento de liquidación. Por el contrario, en el supuesto del art. 111 la obligación no nace ex lege sino que es necesario un requerimiento por parte de la Administración para que surja la obligación.

En ambos casos, con todo, el incumplimiento de dichas obligaciones constituye infracción calificada de simple - por el art. 78 LGT y sometida a las sanciones que en el art. 83 (8) establece, aunque por supuestos distintos. El art. 78 -- LGT determina que constituyen simples infracciones ... "b) el incumplimiento de obligaciones de índole contable y registral y el no proporcionar datos, informes, antecedentes y justificantes previstos en el apartado 2 del art. 35 de esta Ley" y - "d) El no atender a los requerimientos formulados según autoriza el art. 111 de esta ley". Aquí es en donde se encuentra la línea divisoria entre la colaboración que las leyes tributa--- rias quieren regular frente a las obligaciones que el sujeto - pasivo tiene que cumplir:

1º. La colaboración es un deber de principio que se desenvuelve en obligaciones concretas.

2º. El deber de colaborar sólo nace de un requerimiento de la Administración.

3º. La colaboración puede afectar a todo tipo de personas naturales, jurídicas públicas y privadas.

Ahora bien, una vez dado el supuesto de hecho (ser sujeto pasivo de la obligación o el requerimiento de la Administración) la consecuencia jurídica es la misma: proporcionar datos e informes. Pero esta consecuencia jurídica no es más -- que un nuevo supuesto de hecho condicionante (norma secundaria, comportamiento) al cual se imputa, cuando no se cumpla (antijuricidad), el acto coactivo estatal o consecuencia jurídica condicionada (norma primaria-sanción). Tomando el esquema de la proposición jurídica de Kelsen, la norma es un juicio hipotético, una declaración jurídica que el legislador hace sobre el comportamiento futuro de los órganos del Estado: el órgano del Estado impondrá esta o aquella sanción si los súbditos se comportan de esta o aquella manera. En nuestro caso, siguiendo el esquema de la LGT, tanto el comportamiento de los órganos estatales (imposición de sanción) como el de los súbditos (incumplimiento de la obligación, antijuricidad, infracción sim--

ple) son idénticos.

Con ello nos encontramos que la colaboración es una facultad concedida por la ley a la Administración financiera - la cual puede exigirla o no, mientras que el mandato contenido en el art. 35 LGT si bien impone materialmente una obligación - igual, lo hace a cargo del sujeto pasivo directamente.

Parra de Más ha señalado como notas de la colaboración fiscal (10): "a) el elemento material de coadyuvar con la Administración financiera o con sus órganos para cumplir los fines de la misma en la gestión de los impuestos. Es desde luego una idea imprecisa (no tenemos posibles definiciones de lo que sea esta colaboración) pero tampoco podemos rehuirla ya -- que en definitiva esta actividad del individuo es lo fundamental de la institución. b) Que como resultado de esta actividad se produzca una "nueva" situación jurídica (derechos y obligaciones distintas a los existentes anteriormente). c) Que el alcance jurídico de esta situación haya sido previsto por las leyes. d) Que en la hipótesis especial, aunque frecuentemente, - de que sea el sujeto pasivo del Impuesto el que preste esta actividad de colaboración, no venga ésta impuesta de forma forzosa por la ley. En el caso de que viniera obligado a realizar - esta actividad nos encontraríamos no frente a un caso de colaboración, sino ante el cumplimiento de obligaciones formales -

producto del normal contenido de la relación jurídico-tributaria". Tenemos que observar, a la posición de este autor, el que no se acomodan las notas que él propone con la regulación de la LGT ya que:

- 1º) No parece cierto que la actividad del individuo sea lo fundamental de la institución puesto que esta actividad no se da hasta que no le sea exigida.
- 2º) De la colaboración no surgen derechos y obligaciones distintos a los existentes. La colaboración se desenvuelve en obligaciones y de su cumplimiento surgen elementos de conocimiento -datos o informes- que no suponen nuevos o distintos derechos y obligaciones. Sería difícil mantener, incluso, el que la "nueva" situación que a raíz de la colaboración social se da es una obligación en el sentido de que lo obligatorio es someterse a estos datos e informes, ya que no son más que elementos que deben ser posteriormente valorados, pudiéndose utilizar o no, según se crea conveniente.
- 3º) La voluntariedad o libertad del colaborador falta totalmente, no siendo una de sus notas carac-

terísticas. Por el contrario, al no existir la -
 figura jurídica de la colaboración sino a través
 de las obligaciones concretas en que ella consis-
 te, el sujeto que colabora lo hace porque viene-
 obligado a realizar la actividad y que de no lle-
 varla a cabo es sustituida por las sanciones. --
 Hay previsión para la Administración pero imposi-
 ción para el sujeto de la colaboración cuando --
 aquella previsión se hace virtual.

b') Contenido.

El sistema de la colaboración se encuentra estableci-
 do en la LGT y en normas posteriores las cuales más que desa-
 rrollar la ley, la ampliaron.

1.- Sujetos: el art. 111 LGT hace una enumeración muy amplia -
 de los sujetos pasivos de la colaboración, al mismo tiempo que
 el art. 112, abundando en esta dirección, enumera una serie de
 sujetos obligados a "participar en la gestión o exacción de --
 los tributos mediante las advertencias, repercusiones y reten-
 ciones documentales o pecunarias establecidas por vía reglamen-
 taria o por ley". Estos sujetos son: "losjefes o encargados de
 las oficinas civiles y militares del Estado, Provincia y Muni-
 cipio, Entidades estatales autónomas y organismos sindicales,-

Cámaras y Corporaciones, Colegios y Asociaciones Profesionales, Mutualidades, Montepíos y Entidades de carácter público y quienes ejerzan función pública". Este art. 112 no hace, sin embargo, remisión alguna de estos sujetos respecto a las obligaciones del art. anterior. Pero esa remisión se hizo por el D-L 15/1967 de 27 de noviembre, en su art. 22, que recogió aquella enumeración de sujetos sometiéndolos a las mismas obligaciones que estaban ya en el art. 111 LGT y con el mismo mecanismo para que la obligación nazca.

Con ello tenemos una duplicación de preceptos respecto a las personas públicas, la genérica del art. 111 LGT y la específica del D-L 15/1967, mientras que no se vuelve a señalar nada respecto a las personas privadas.

En cuanto al sujeto activo que puede exigir la colaboración, el D-L 15/1967 hablaba únicamente de la "Administración de Tributos". La O. de 31 de mayo de 1968 especificó en nº 3 que se consideraba a estos efectos "Administración de Tributos", los Directores Generales del Ministerio de Hacienda en la esfera central y los Delegados de Hacienda en la provincial. Posteriormente la O.M. de 26 de julio de 1968 amplió la facultad de exigir las obligaciones de los art. 21 y 22 del D-L 15/1967 a los jurados Tributarios, central o territoriales, en la persona de su presidente.

2.- Objeto: Un tema importante es delimitar en qué materia se debe prestar la colaboración: el contenido de las obligaciones. Naturalmente en cada caso concreto el contenido vendrá delimitado en el requerimiento que el sujeto activo haga al colaborador. El art. 111 LGT determina como contenido esencial y general el de "proporcionar datos, informes o antecedentes". El D-L 15/1967 se refirió por un lado sólo a los "datos y antecedentes" pero por otro extendió el contenido de la obligación a un amplio ámbito de actuaciones: "prestar apoyo, concurso, auxilio, y protección para el ejercicio de sus funciones" (los de la Administración de Tributos) a las que en la O. de 31 de mayo de 1968 no se hizo referencia especial. La O. de 26 de julio de 1968 se refirió únicamente a "datos e informes" en cuanto a los jurados.

3.- Tiempo: El momento en que la colaboración debe prestarse - vuelve a remitirnos a la necesidad del requerimiento o petición por parte de la Administración. Ahora bien, como es lógico, esta colaboración se presta en el momento de la gestión tributaria pero no sólo en el procedimiento de liquidación sino que también se ha extendido a la resolución de reclamaciones en virtud de la competencia dada a los Jurados por la O. - 26 de julio de 1968

En la gestión del tributo existe una relación directa entre colaboración e inspección. En el art. 111. 2. c.) LGT se establece que quedan excluidos del deber de colaborar "las

personas o entidades en cuanto a los actos u operaciones que -- por la ley estén exceptuadas de investigación tributaria". En este sentido el deber de colaborar está supeditado a la facultad de inspección que tiene la Administración. La facultad de la Administración de exigir la colaboración se ve recortada -- cuando no puede ejercitar la facultad de inspección; el límite subjetivo al deber de colaborar.

El engranaje entre inspección en el ordenamiento español está montado en contrario sentido a como la Ordenanza -- Tributaria Alemana lo establece, en su art. 175, cuando determina la obligación que los no contribuyentes tienen de facilitar "información sobre aquellos hechos que sean de interés para el ejercicio de la inspección tributaria", posición más lógica -- por cuanto la inspección opera sobre datos que deben conocerse previamente.

4.- Sanciones: Ya hemos hecho referencia a las sanciones por incumplimiento de la obligación de colaborar considerada como infracción simple (art. 78) y cuya cuantía puede oscilar entre las 100 y 15 mil pesetas (art. 83). Esta sanción era igual para los casos del art. 111 y 35. Sin embargo el D-L 15/1967 separó ambos supuestos desde esta perspectiva de la sanción aplicable lo cual nos indica la diferencia existente en cuanto a lo sustantivo de ambos supuestos. De este modo, la sanción por incumplimiento del deber de colaborar del art 111 fue elevada a

a una cuantía que puede oscilar de 5 a 100 mil pesetas y para los nuevos sujetos sometidos a la colaboración por el art. 22 del D-L 15/1967, los del art. 112 LGT, a multas de hasta 100 - mil pesetas sin señalar nada sobre el tope mínimo.

c) Colaboración social.

Como es sabido, la colaboración social de los contri-
buyentes es, junto al método objetivo, uno de los pilares en que
se asienta la institución de las evaluaciones globales. Vamos
a ocuparnos, ahora, de la colaboración social encuadrándola --
dentro de la colaboración genérica como una de sus especies --
con características y efectos propios.

a') Su integración con el ordenamiento tributario.

Al ser, como hemos indicado, la colaboración social -
uno de los ejes en que se fundamenta la evaluación global ya -
no es necesario repetir aquí lo dicho en el capítulo I respecto
al Sistema del Derecho y a la codificación. Sin embargo sí es
importante señalar el significado de lo que en 1957 se institu-
yó de modo provisional y que en 1963, con la LGT, tomó carta
de generalidad en el sistema desde el punto de vista de las --
instituciones fundamentales recogidas en esta ley.

El anteproyecto de la LGT no incluía la colaboración social en su redacción y su inclusión realmente no solucionó -- ninguno de los problemas existentes en nuestro sistema tributario y que Cortés Domínguez centra en : creciente necesidad financiera del Estado, amplitud del fraude, progresivo desprecio de jerarquía de normas, falta de coordinación entre las exigencias de la justicia y el desarrollo capitalista (12) sino que, al contrario, los acentuó; a la creciente necesidad financiera del Estado opuso la petrificación de las bases, a la amplitud del fraude añadió su legalización, al desprecio de la jerarquía de las normas se sumó la función legislativa de las Juntas. La falta de coordinación entre desarrollo capitalista y las exigencias de justicia es la nota común de los aspectos anteriores y constante de la evolución de nuestro sistema tributario.

La desafortunada reforma de 1957 y el caos normativo que derivó de ella tuvo, en parte, una barrera de contención -- en la LGT y en la LRST-1964 pero, sin embargo, una parte de -- aquella reforma consiguió deslizarse a través de esa doble barrera siguiendo su camino con un respaldo codificado, aunque, por fortuna, perdiendo terreno positivo ya que el terreno dogmático nunca lo había poseído.

Si efectivamente, como señalaba el profesor Sainz de

Bujanda en 1947 (13) la tarea preparatoria a acometer la ~~re~~forma fiscal debe consistir en "sistematizar los principios generales de la imposición, porque de ese modo, cuando la reforma-apuntada se produzca, el instrumental jurídico estará preparado", (14) un breve análisis de la estructura de la LGT y de alguno de sus artículos nos confirma el que aparte de ese instrumental fue elevado a principio general.

Da idea de ello el art. 96 LGT que al establecer la "Colaboración social" lo hace con valor de aplicación general y no excepcional. La generalidad de este artículo supone una formula muy elástica capaz de ser "llenada" reglamentariamente con contenidos anteriores derivados de la LRT-1957 sin ninguna innovación técnica (15). Del mismo modo el art. 47 configura la estimación objetiva en pie de igualdad con la estimación -- directa, señalándose como método subsidiario únicamente la estimación por jurados.

La situación de la regulación de la colaboración social dentro de la LGT también puede sernos útil desde esta perspectiva. Es una actividad situada dentro de la gestión tributaria (Título III de la ley), es decir dentro del Derecho -- Tributario formal y dirigida a la liquidación y recaudación --

de los tributos. Todo lo cual no es obstáculo para que al mismo tiempo se afirme que esta actividad, en su desarrollo dentro de las Juntas oportunas, tiene por misión determinar y establecer las bases tributarias, aunque bien es cierto que si--
lencia el cometido de las Juntas en cuanto a que esas bases --
parten de los módulos, signos e índices por ellas mismas acordados.

Ha tenido que ser el TEAC quien ha establecido lo --
que podríamos denominar orden jerárquico de procedimientos de--
estimación entre el directo y el objetivo. De los tres regíme--
nos para determinar la base imponible "el fundamental es la es--
timación directa que parte de las declaraciones y se completa
con los medios de comprobación a practicar directamente por la
oficina de gestión o interviniendo la inspección" (16).

b') Colaboración social y colaboración corporativa.

En el preámbulo de la LGT (17) queda plasmada esta --
elevación de rango a que nos referíamos en el apartado anterior
y puesto de manifiesto su fundamento. "En los artículos noventa
y seis y siguientes -dice el preámbulo- se incorpora a la --
ordenación general del Derecho tributario el principio de orga--
nización social y política que supone la colaboración del con--
tribuyente, como parte de un conjunto profesional, en la ges--

ción de los tributos.

"Se continua así una larga tradición española de colaboración corporativa en la actividad tributaria consagrándola como uno de los elementos básicos en el Derecho tributario-moderno.

"Este principio, incorporado ya a la práctica española con todas sus consecuencias a partir de la ley de mil novecientos cincuenta y siete, de la que ha resultado una feliz y positiva experiencia, debe figurar con el rango debido en una ordenación general y permanente del Derecho tributario.

"El planteamiento liberal de la gestión tributaria - como un proceso en el que se enfrentan y contraponen el contribuyente individualizado y la Administración, tiene que ser por fuerza superado para convertirse en un procedimiento de colaboración a un fin común, en el que aquél figure como miembro de su profesión con todos los derechos, deberes y responsabilidades consiguientes.

"Con ello, nuestro procedimiento tributario no sólo se enriquece sustancialmente al inspirarse en un principio esencial de la doctrina política del Estado español, sino que perfila otras muchas finalidades en modo alguno secundarias, ya que entrañan la garantía de mayor justicia y equidad, conmutativas y distributivas en la aplicación del impuesto".

Dos temas son de destacar, a nuestro juicio, de estos párrafos. El primero de ellos, la consagración con carácter general de la institución en base a la feliz experiencia de 1957 y para configurarla como elemento básico del ordenamiento tributario.

El segundo, la separación entre el fundamento político de la institución o su finalidad político-fiscal. En los párrafos transcritos se hace referencia especialmente a lo primero. La colaboración social en la gestión tributaria tiene como base la organización social y política del país, es decir, su "organización corporativa" y por ello puede afirmarse que se inspira en "un principio esencial de la doctrina política del Estado español".

Por corporativismo podemos entender el sistema de organización social que se funda en la diversidad de profesiones, defiende que la totalidad de individuos de la misma profesión debe formar un conjunto organizado o corporación y dirige sus esfuerzos a que todas las corporaciones, defendiendo sus intereses respectivos, contribuyan eficazmente al bien común. El corporativismo (18) introduce cuerpos intermedios entre la persona y el Estado. Y todos estos elementos, enunciados en plano teórico, los encontramos recogidos en el preámbulo de la LGT: los conjuntos profesionales recogen dentro de sí al contribuyente haciéndolo desaparecer en su individualidad; el contribuyente individualizado es el signo de un planteamiento liberal

de la gestión que debe desaparecer en favor de la corporación; el fin al que se dirige el sistema corporativo, el bien común, es el "fin común" en el que se colabora, es decir "mayor justicia y equidad, conmutativa y distributiva en la aplicación del impuesto". Pero lo que es evidente es que esta justicia puede quedar frenada a nivel de grupo, de corporación, impidiendo la justicia individual en cada caso.

En 1957 ya se enlazaba la institución tributaria con la institución política. El preámbulo de la LRT-1957 se refería a que la mayor dificultad que se podría presentar para llevar adelante el proyecto de la colaboración social era el que no hubiese posibilidad de disponer de aquellos grupos de contribuyentes, "pero en nuestro país -decía- se da la circunstancia afortunada de que el Movimiento Nacional ha hecho de la -- sindicación un elemento básico de nuestra vida económica".

El ministro de Hacienda Navarro Rubio, autor de la reforma de 1957, diez años después tuvo ocasión de confirmar algunos puntos de su pensamiento anterior pero cuidando mucho -- de rectificar, o al menos matizar, otros. Así, seguía manteniendo el derecho de la sociedad a participar en la gestión de sus intereses "rompiendo, de una vez para siempre, el viejo -- binomio Estado-individuo y montando un nuevo esquema político sobre la base del trinomio Estado-sociedad-individuo, con todas sus consecuencias". (19). La instrumentación de este prin-

nomio tenía, según el ex ministro, una fuerte base en "los intereses profesionales a través de los sindicatos, colegios y corporaciones, que es, asimismo, una gran plataforma sólidamente sostenida por dos de los fenómenos más importantes de nuestro tiempo: la sindicación como forma especial de conjuntar -- fuerzas económicas y laborales, y el proceso tecnológico, como motor de la transformación profesional" (20).

Sin embargo, más adelante, puntualiza esta omnipotencia de la corporación, manteniendo que el sistema corporativo profesional no basta para ordenar toda la vida. "Musolini ---- -afirma Navarro Rubio- que intentó cambiar la faz de la sociedad y del Estado en un esquema estrictamente corporativo, no pudo evitar que se le escapase la vida por entre las mallas de su aparatosa organización. Pese a su esfuerzo, no consiguió -- más que un gran cuerpo muerto, una mera apariencia, una ficción (21). Ante lo cual se ve abocado a cambiar la orientación del esfuerzo: la sociedad es para la persona; "el proceso de socialización se justifica en tanto en cuanto consiga una mayor personalización del hombre concreto, fuera y dentro de los grupos sociales" (22).

Con estos párrafos de Navarro Rubio, diez años después en la LRT-1957 únicamente hemos pretendido poner un contraste en esta vinculación de lo que la LGT llama "colaboración

corporativa" y se opone precisamente a la colaboración del contribuyente individualizado, personalizado..

Albiñana (23) ha señalado también esta perspectiva - y motivación política de la colaboración social tanto por la - inspiración en un principio esencial de la doctrina política - del Estado español como por la sustitución del legislador que suponen las evaluaciones globales y que no se podía llevar a - cabo dando esta competencia ala Administración y por eso se -- crearon los órganos intermedios políticos (sindicatos, corporaciones).

En el aspecto político de la configuración de la colaboración social ha sido mantenido también desde el punto de vista de que la representación de los comisionados se asemeja a la - representación política. Este paralelismo, afirman Arias Velasco y Carral Larrauri,⁽²⁴⁾ se manifiesta en que: a) se confiere colectivamente y con arreglo a ley; b) tiene un contenido legal (facultades y deberes) invariables; c) es irrevocable y de duración limitada con arreglo a ley. El paralelismo puede ser interesante pero debemos recordar, con Navarro Rubio (25) que -- "toda representación ha supuesto en el fondo, con frecuencia, -- una especie de renuncia de unos a favor de otro o de otros. Se presta bastante al fraude, como lo demuestra frecuentemente la experiencia". Efectivamente si el paralelismo existe y la re--

presentación tributaria en ~~la~~ evaluación global llevará ~~igual~~mente al fraude tributario.

El enfrentamiento entre el contribuyente individual y el agrupado es, en definitiva, el tema constante desde 1957. Por lo tanto, estimación directa y estimación objetiva por evaluación global son irreconocibles, mejor dicho, son contrarios por definición, aun ~~teniendo bien~~ presente que su finalidad debe ser la misma. El Memorandum sobre la reforma del sistema -- tributario español (26) propugnaba igualmente el sentido so---cial inherente a la estimación objetiva: "el sentido social -- del fenómeno tributario no se satisface con la abstracta per--fección formal del procedimiento frente a cada individuo"; y e segufa más adelante confirmado la solución, diciendo que "el - espíritu de colaboración entre la Administración y el contribu yente se ha manifestado recientemente con motivo de las estima ciones globales de bases, pero es indudable que las medidas que habían de adoptarse en el futuro deben tender asimismo a mejo- rar el clima ya satisfactorio en que se desenvuelven en nuestra patria las relaciones entre los sujetos activos y pasivos de la relación fiscal". (27). No sabemos si le satisfactorio de - la colaboración social se refiere a una satisfacción cuantitati va-recaudatoria, pero lo cierto es que aun pareciendo insufi--ciente quiere lograrse en la misma línea institucional de ac--tuación;

L La alternativa entre colaboración de los contribuyentes a título individual o a título colectivo es, como se ha -- señalado (28), paralela a los dos procedimientos: ordinario por estimación directa, procedimiento especial por estimación objetiva.

La elección de uno u otro método depende exclusivamente del legislador. Como afirman Trotabas y Cèrèce: "el legislador es libre de escoger entre dos sistemas (directo y objetivo) a menos de que esté forzado a adoptar uno de ellos por un ambiente político social determinado" (29). En España el legislador se vió determinado por el ambiente político y social a --- adoptar una solución en el sentido apuntado.

Ahora bien, partiendo de las alternativas que Trotabas y Cèrèce establecen para determinar la base imponible en una estimación objetiva, esto es que la base de imposición sea reflejo de una de estas tres clases de beneficio: normal, medio o real (beneficio neto efectivo) se ha mantenido --equivodamente a nuestro juicio-- que el legislador español ha elegido este último, cualquiera que sea el sistema de estimación de bases, individual o global (30). El legislador elige lo que quiere someter a gravamen no sólo cuando elige los hechos imponibles sino también cuando elige los métodos de determinar las bases concretas.

c') La colaboración social y la colaboración jurídica

De lo anterior se desprende que la colaboración social es una institución con fundamento más sociológico o político que estrictamente jurídico. Sin embargo, al estar inserta en el marco jurídico han que buscarle un encuadre en él.

Las Notas de Derecho Financiero (31) examinan la colaboración social al estudiar la gestión tributaria, en la legión dedicada a la Administración financiera indirecta. La única razón por la que creemos que las Notas enfocan en este lugar el problema es por la consideración de que las juntas y comisiones mixtas encargadas de la evaluación y el convenio con orrganos de la Administración financiera, según determina el art. 7.2 LGT. Pero sin hacer referencia a ello, dan un concepto de colaboración social, encuadrándola en la Administración, que asamos a analizar.

Para las Notas hay un sentido amplio de colaboración social que se da "en todos los actos que, realizados por los administradores o por una administración pública, vayan encaminados a la aplicación de los tributos". En este sentido distinguen dos clases: la colaboración en la Administración de personas que están ligadas por la relación jurídico-tributaria (vg.: declaración, pago, etc.) y de personas que están ajenas a esta relación (vg.: certificaciones de autoridades, informes, testimonios de oficinas, notarios, etc.). En consecuencia, entienden por colaboración social, en sentido estricto, sólo "la actividad que prestan aquellas personas unidas a la Administración -

por la relación jurídico-tributaria" (vg.: contribuyente que se declara o paga, la junta de evaluación o de repartimiento de - cuotas, etc).

A nuestro juicio el concepto estricto de las Notas sobre la colaboración social no se ajusta a lo que dicha colaboración supone en las juntas de evaluación pues siguiendo el concepto mismo enunciado y el criterio en virtud del cual se -- llega a él -diferenciándolo al mismo tiempo de la colaboración en sentido amplio- es decir, el de estar unido o no el sujeto que colabora en la relación jurídica-tributaria, obtenemos que la colaboración social se da en todos los tributos pues en to dos ellos hay una relación jurídico -tributaria. De igual modo, y directamente derivado de la anterior, cabría plantearse que si por ley las juntas son órganos de la Administración y la co laboración social estricta es la que prestan "personas unidas a la Administración" no podemos encuadrar a las juntas en esta categoría al no estar "unidas" a la Administración sino, por el contrario, ser Administración ellas mismas. El contribuyente - individual que queda incluido en una evaluación global pierde su entidad de tal contribuyente hasta tanto se le haya asignado una base individualizada. Por lo cual en el momento de pres tar esta colaboración tendremos que ver su cualificación, depen diendo de que se haga directa o indirectamente a través de la junta.

En último lugar, no coincide el concepto de las Notas con el sentido que la legislación -ya que no da definición alguna- atribuye a esta colaboración. Este es más restringido que aquél al señalársele unos medios y fines específicos que no se acomodan fácilmente al concepto doctrinal. La ley al hablar de "social" se refiere not^o tanto a la colaboración del individuo -- contribuyente pues, como señala Giannini, "la cooperación entre ente financiero y el contribuyente es la esencia del procedimiento normal de liquidación del impuesto" (32) sino que se es tán refiriendo a la colaboración que ese individuo debe llevar a cabo agrupado, asociado con otros individuos homogéneos a él y cuya obligación de contribuir se debe a encontrarse en las mismas circunstancias.

En este orden de consideraciones jurídicas, Parra de Más (33) establece como efectos jurídicos de la colaboración - social; 1º) un efecto sustitutivo, argumentando con base en el art. 58 LRT-1957 en el que se determina que en el caso en que los contribuyentes no prestaran la colaboración precisa para - la evaluación global de bases impositivas ésta ^{se} fijará por el - correspondiente jurado fiscal. 2º) una presunción de veracidad iuris et de iure para la Administración pero ~~iuris~~ tantum para el particular cuando recurra por agravios contra la ~~base~~ ^{base} ~~supu-~~ ^{supu-} tada. A la primera de las consecuencias hay que hacer la obser^{va}ción obvia de que el efecto sustitutivo en favor del jurado se da precisamente por la falta de colaboración y ante esa aue

sencia ya no hay acuerdo de voluntades sobre dicha cifra. Respecto a las presunciones, si bien es cierto que es doble y la presunción iuris tantum admite la prueba en contrario cuando se recurra por agravios hay que señalar que esta presunción se -- vuelve para^d particular iuris et de iure si se aprecia emisión o falseamiento en cuentas de una operación, caso en que la Administración de tributos propone la competencia del jurado el cual no podrá señalar una base más baja que la que hubiese correspondido en estimación objetiva.

d') Contenido: colaboración social directa e indirecta. Efectos de la no colaboración.

La colaboración social es una especie de la colaboración genérica que los contribuyentes deben realizar a lo largo de la sustanciación de la relación jurídico-tributaria de la -- que bien ellos sean los sujetos pasivos o bien lo sea otro sujeto distinto. Los elementos personales de la obligación de pagar la deuda tributaria no coinciden necesariamente con los sujetos, activos y pasivos, de la obligación de colaborar.

En la evaluación global el contenido de la colaboración es muy variado. La existencia del grupo de contribuyentes como acuerdo intermedio entre el particular y la Administración hace que nazcan dos tipos diferenciados de colaboración. La que se realiza a título individual por cada uno de los con-

tribuyentes del grupo y que podemos denominar colaboración indirecta y la que se lleva a cabo a títulosocial por el grupo - mismo a través de sus representantes, los comisionados, y que denominamos colaboración indirecta.

La distinción entre ambas clases o categorías de colaboración viene dada en función de los sujetos activos y pasivos de la misma y de su contenido. Analicemos en primer lugar este punto para pasar posteriormente a los efectos.

La colaboración indirecta puede ser exigida a los contribuyentes del grupo por los ponentes o por los comisionados de la junta. Respecto a los primeros, "examinarán, cuando lo - estimen conveniente, las contabilidades y el desarrollo de las actividades de los componentes de cada grupo" (34). Los segundos deben proceder a determinar y valorar los índices imputables a cada contribuyente "que a tal efecto estará obligado a facilitar los datos necesarios para ello" (35) lo cual quiere decir que si existe la obligación es porque los comisionados - tienen derecho a exigir tales datos. El contenido de esta colaboración indirecta es distinto según sea el sujeto activo que la exija: mientras que la colaboración con los ponentes va encaminada a "dirigir los estudios económicos e investigaciones necesarias para llegar a cifrar la evaluación global", la colaboración con los comisionados tiene por finalidad, además de -

"realizar los estudios necesarios para determinar la evaluación global", también la de "determinar y valorar los índices imputables a cada contribuyente" como premisa de la imputación individual de la base. Parece que respecto a la función de imputar individualmente las bases los funcionarios de la junta no tienen potestad para exigir colaboración; sin embargo en la Regla 23 IPH se determina que si los comisionados no presentan propuesta de imputación o ésta no es unánime los ponentes "ajustándose a los índices básicos de corrección y a los datos que posean o adquieran, procederán a la distribución individual". Si esta adquisición de datos a que hace referencia la Regla citada supone adquisición de algo que antes no tenían, como así parece al contraponerlos a los datos que ya posean, los ponentes tienen nuevos derechos a exigir colaboración. Realmente en este supuesto se está en presencia de una verdadera posibilidad de inspección y comprobación como si se tratase de una estimación directa en base a que los comisionados no colaboran mediante la presentación unánime de la propuesta de imputación.

La colaboración directa, por el contrario, es la presentada por los comisionados, como representantes de los contribuyentes, a los ponentes como representantes de la Administración. Este tipo de colaboración es la típica de la evaluación global. Ella constituye estrictamente la colaboración social, la que se lleva a cabo por los contribuyentes "asociados" por medio de sus representantes. La finalidad es triple: en pri--

mer lugar la propuesta de índices básicos y corredores; en segundo lugar llegar a la cifra global del grupo mediante la coincidencia de las dos voluntades mayoritarias representadas en la Junta; finalmente, la propuesta de imputación individual de esa base a cada uno de los contribuyentes del grupo.

En cuanto a los efectos de la colaboración hay que desdoblarlos en dos sentidos: los que se derivan de realizar la obligación de colaborar y los que se derivan de la falta de colaboración, del incumplimiento de la obligación.

Se ha dicho que la colaboración que se lleva a cabo en la evaluación produce unos efectos jurídicos, es una colaboración jurídica, por la que se produce "algún nuevo efecto jurídico (derechos y obligaciones distintos a los existentes antes de realizarse aquella actividad colaboradora)". Por nuestra parte pensamos que ello no es cierto y que de la colaboración no surgen nuevos derechos u obligaciones. La colaboración es ella misma una obligación prevista en las normas y que produce unos efectos igualmente previstos. Estos efectos, en el caso de cumplirse la obligación, son los elementos de conocimiento que posteriormente conducirán a que la Administración pueda declarar y reconocer una obligación a cargo de un contribuyente y un derecho a exigir esta obligación. En la colaboración se establecen bases, globales o individuales, índices, básicos o correctores. Y una base o un índice no son obligaciones o derechos a cargo o en favor de nadie. Un argumento en este sentido es a nuestro juicio la competencia de los jurados en cuestio--

nes de hecho, bases o aplicaciones de índices; y ello con independencia de la posición de nuestra jurisprudencia sobre los - recursos de agravios por aplicación indebida de las reglas de distribución (37).

Mayor complejidad y trascendencia presentan los efectos de la no colaboración. Dichos efectos pueden englobarse bajo el significado de la "sustitución". Pero debemos distinguir la sustitución en cada uno de los tipos de colaboración enunciados:

1) Colaboración indirecta: aquí se da una sustitución en la obligación. De no cumplirse la obligación de colaborar se da una obligación sustitutiva consistente en el cumplimiento de las sanciones previstas en las mismas normas. Pero estas sanciones parecen ser distintas según quien sea el sujeto activo de esa colaboración.

En la IPH, la colaboración de los contribuyentes -- del grupo con los posantes viene determinada en su Regla 19: -- "la resistencia, excusa o negativa a la actuación inspectora -- será sancionada con multa de cien a cinco mil pesetas que impondrán los Delegados de Hacienda, y las reiteraciones en aquellas, con multa de cinco a mil a veinticinco mil pesetas". Por otra parte las peticiones de datos en los impresos administrativos-consultados (38) remiten a la O. de 18 de junio de 1958 cuyo

(párrafo tercero)"(39) remite, a su vez, a las sanciones que el art. 121 LRT-1957 (40) establece para el caso de "infracciones o incumplimiento, dentro de los plazos establecidos, de disposiciones de carácter legal o reglamentario, conducentes a que la Administración tenga conocimiento de actividades, actos y -situaciones de hecho o de derecho determinantes de la exigibilidad o cuantía de un impuesto, como presentación de partes de alta, declaraciones o documentos y relaciones de actos, determinará en todo caso y con independencia del cualquier otra responsabilidad a que legal o reglamentariamente diese lugar, la imposición de una sanción de cien a veinticinco mil pesetas". Es importante hacer resaltar esta acumulación de efectos: las sanciones del art. 121 LRT-1957, ya que se dan "en todo caso"; las sanciones della Regla 19 IPII que se acumulan a las anteriores; la visita de la inspección para lograr lo que no se logró por la colaboración.

Sineembargo cuando son las comisionados los sujetos activos que exigen la colaboración, únicamente se establece en la Regla 18 IPII que "el incumplimiento de esta obligación y el falseamiento de aquellos datos, que redundaría exclusivamente en perjuicio de los restantes miembros del grupo, podrán ser e sancionados a petición unánime de los comisionados, por los Delegados de Hacienda, con multa reglamentaria". Los términos de esta sanción son mucho más amplios e inconcretos que las anteriores: la "multa reglamentaria", al no decirse explícitamente

si es la misma que por no colaborar con los ponentes, pensamos que sí pero sólo la de la Regla 19 IP II. Pero por otra parte, los comisionados no tienen la posibilidad sustitutiva, es decir de que vaya la inspección a visitar a los contribuyentes que no cumplen su obligación de facilitar datos.

La LGT en su art. 78 calificó el incumplimiento de estas obligaciones de simples infracciones sometiéndolas a las sanciones del art. 83. La cuantía de estas sanciones fue modificada por D-L 15/1967 (41). La reforma de este art. 83 LGT por la ley 60/1969 de 30 de junio no modificó la cuantía de las sanciones por infracción simple pero si hizo una nueva distinción en base a que dicha infracción se debiera al incumplimiento de obligaciones de índole contable o registral. Efectivamente este mandato no tiene efecto alguno en relación a la evaluación global, por la carencia de influencia de la contabilidad en las bases asignadas. Sin embargo la reforma de este artículo está en presencia del fenómeno de las exclusiones de la evaluación global y del sometimiento correlativo a la estimación directa, proceso que a partir de 1966 empieza a darse en el marco positivo.

2) Colaboración directa: el efecto que en este caso se produce es la sustitución no de una obligación por otra sino del método par llegar a lo que con la colaboración directa se pretendía.

Así, ante la falta de colaboración para llegar a la base global es el jurado quien determina dicha cifra (42). Hay que diferenciar la falta de colaboración de la situación en que no exista concurrencia de mayorías pues en este último caso la colaboración puede haberse dado y sin embargo no llegarse a la cifra global en la Junta, aunque bien es cierto que el resultado es el mismo: determinación por el Jurado. En segundo lugar, la falta de colaboración al no hacerse la propuesta de imputación individual tiene como consecuencia que dicha distribución la hagan unilateralmente los ponentes (43). Igual sucede con los índices básicos y de corrección. (44)

En los supuestos de esta colaboración no se establecen sanciones. Ello es debido a que los comisionados no tienen carácter de contribuyentes cuando actúan como representantes del grupo. Unicamente en virtud de la presunción de "renuncia colectiva" cuando durante tres ejercicios consecutivos, o por tres veces en el lapso de cinco años, hubiera de señalarse la base global por el jurado se les sometía a la evaluación individual (estimación directa) imponiendo las sanciones que pudieran ser procedentes con arreglo a las normas que la regulan. (45).

B) Las Juntas Mixtas de funcionarios y contribuyentes: instrumentos de la colaboración social.

a) Naturaleza jurídica.

Como es sabido, la Junta de evaluación global es el instrumento a través del cual se lleva a cabo la colaboración social de los contribuyentes con la Administración - en este procedimiento extraordinario de gestión de los tributos, en la fase de determinar la base imponible.

La caracterización y naturaleza jurídica de estas juntas es un problema algo complejo y si bien hoy la doctrina unánimemente se manifiesta en el sentido de considerarlas como órganos administrativos, la declaración que, en este sentido, hace el art. 97.2 de la LGT ha sido interpretada de distinto modo, sin embargo,. Para unos, la definición de la LGT no es sino la consecuencia de las formulaciones doctrinales (46) y jurisprudenciales anteriores a ella que postulaban dicha naturaleza (47). Para otros, la LGT es el punto de partida en donde fundamentar el carácter de órganos de la Administración financiera de las Juntas (48).

El tema es de la mayor importancia y aunque se en

cuentra íntimamente unido al de la naturaleza jurídica de los acuerdos que en dichas juntas se toman (49) presenta a nuestro juicio un aspecto autónomo que podemos centrar en el deslindar el punto de vista meramente orgánico de la Junta de su realidad sustantiva encarnada en la actividad que en ella se desarrolla y los procedimientos técnicos a través de los cuales se realiza. La figura jurídica de las juntas mixtas de funcionarios y contribuyentes es hoy una institución bastante clara y delimitada. Sin embargo, no podemos olvidar el que, en su origen, esta institución se confunde con otra, que ya ha sido objeto de estudio, que es el jurado tributario (50). Hay una evolución meramente tautológica o de terminología: las juntas eran instituciones dirigidas a combatir el fraude que se originaba por la falta de colaboración de los contribuyentes. A raíz de la LRT-1957, las juntas son instituciones dirigidas igualmente a combatir el fraude que se originaba por la falta de colaboración social de los contribuyentes pero a través de la colaboración social de los mismos. Así como los jurados tributarios, antes y después de la LRT-1957, son sustancialmente distintos, del mismo modo las juntas existentes en el ordenamiento español, antes y después de esta ley, cambian su configuración de forma esencial.

Es una afirmación sólidamente constatada la de --

Jellinek cuando decía que el Estado no puede existir sino - por medio de sus órganos y que suprimidos éstos no perdura aquél. Ahora bien, el Estado es la vinculación de esos órganos realizando unas actividades y dirigidas a unos fines. - Pero "actividad" y "órgano" suponen una serie de elementos dentro de sí mismos. La actividad supone voliciones humanas (formación de la voluntad) y concreción de esas voliciones hacia el exterior en forma de decisión del órgano (manifes- tación de voluntad). El órgano, por su parte, supone la exis- tencia de un hombre o un conjunto de hombres a los cuales se les imputa jurídicamente la actividad anterior.

Estas implicaciones que nos ponen de relieve la - existencia de un puente entre la voluntad de la persona ti- tular del órgano y la decisión del órgano mismo es quizá -- más difícilmente perceptible en un órgano de carácter unip- personal, pero ello es más fácil en los órganos colegiados e en los cuales las distintas voluntades individuales de su - titularidad compleja pasan a formar una voluntad del órgano.

El órgano es una realidad jurídica y el punto de vista orgá- nico, según lo que acabamos de indicar, es una perspectiva eminentemente formal. Habrá que ver y analizar el contenido y la naturaleza de las funciones para saber efectivamente si son, no sólo formal., sino también sustancialmente, órganos

de la Administración. Además tenemos que hacer hincapié en lo señalado en el apartado anterior de este mismo Capítulo sobre la motivación política de la colaboración social estructurada sobre "un principio esencial de la doctrina política del Estado español" (51), cuyas consecuencias concretas vemos en el apartado siguiente al analizar la "función sustitutiva de las Juntas". El profesor Perez de Ayala, al tratar el tema (52), parte de que las Juntas de evaluación son órganos administrativos extraordinarios, siguiendo a García Treviño, y que en consecuencia se trata de una propia y real actividad administrativa, realizada por auténticos organismos estatales. Ahora bien, el autor citado se plantea, a renglón seguido, el que "este supuesto" es fundamental determinar cuál sea la verdadera naturaleza de las funciones que a las Juntas corresponde: actos administrativos o contratos de Derecho Público, decidiéndose por la consideración de actos administrativos en los que la administración actúa vinculadamente. Tenemos que observar que en el razonamiento de este autor se dan dos circunstancias importantes: la primera es que abandonan el punto de vista orgánico en su análisis para pasar al estudio mediante el enfoque de su contenido; la segunda es que, aún dando por sentado ("este supuesto") el que las Juntas son órganos administrativos que dan lugar a actos de la misma categoría, no se somete a dicha calificación, no pareciéndole necesario plantear la natu

raleza alternativa de la función de las Juntas.

Si por consiguiente los acuerdos de la Junta -dice- constituyen actos de naturaleza vinculada, habrá que preguntarse cuales son las normas jurídicas que les otorgan tal carácter y que, por tanto, vinculan de este modo a la actuación de dichas juntas (53). Estas "normas jurídicas" son, para el autor que estamos siguiendo, las "normas o reglas de distribución", es decir los índices básicos y correctores que -sigue diciendo- están definidos por la ley de cada impuesto con carácter enumeratorio, y que, caso por caso, las juntas eligen, valoran y aplican". Así pues, nos encontramos a que:

1º.- Las normas vinculantes son las reglas de distribución.

2º.- Las reglas de distribución son los índices -básicos y correctores.

3º.- La ley define y enumera dichos índices o reglas.

4º.- Las juntas eligen y señalan los índices que

consideren oportunos para su aplicación.

A estas conclusiones sobre las cuales se mantiene el carácter vinculado de actuación de las juntas nos parece que se le pueden oponer las siguientes razones.

1ª.- La ley permanece al margen de los índices o reglas. Si bien la LGT determina que sean -- las leyes propias de cada tributo quienes las establezcan, hasta ahora ello no ha sucedido en los impuestos con evaluación global. Únicamente las instrucciones provisionales se refieren a dichos índices (54) pero sólo con carácter enumerativo y sin establecer ningún tipo de vinculación para las juntas que se constituyan. En este sentido esta redactada la regla 17 IPII al decir que "podrán" figurar entre otros, como índices básicos, por ejemplo" (55), y del mismo modo la jurisprudencia del T.S, ha interpretado esta Regla -- como una enumeración "numerus apartus" (56) -- o "ad exemplum" (57) y el TEAC ha afirmado -- que dicha regla "señala en forma enunciativa no exhaustiva ni preceptiva sino por vía --

de ejemplo cuáles índices pueden figurar en dicha propuesta, sin que ello pueda suponer - en manera alguna que todos y cada uno de los índices allí expuestos hayan de servir de cálculo para el trabajo de cada junta; y, por el contrario, su formulación, aprobación y aplicación dependerá, en la medida que dada actividad necesite de uno o varios de los -- índices indicados, de que sean escogidos los más adecuados" (58). A pesar de este último inciso de la citada resolución nosotros pensamos que la elección si bien es discrecional de la Junta no está limitada a la enumeración de la Regla 17 como pudiera pensarse; y ello tanto por la redacción de la misma regla como por el concepto de índice que a continuación veremos.

2a.- Los índices básicos y correctores, constitutivos de las reglas de distribución, son la expresión de las relaciones existentes entre los distintas magnitudes que integran el coste, los ingresos, el capital productor etc y los propios beneficios, como método de valorar extracontablemente el resultado periódico.

dico de una empresa (59). Este concepto de índice pone de manifiesto su amplitud o elasticidad que en cada caso ~~concreto~~ puede adoptar. No es un concepto estricto en su contenido y así, también, lo entiende el TEAC al decir que "no es posible ni la ley así lo exige, que la diversidad de conceptos, sea en relación con los ingresos o con las partidas de gastos deducibles, hayan de encontrarse especialmente detallados mediante índices, ni puede interpretarse que cualquier falta de alusión expresa pueda significar omisión alguna" (60).

3ª.- Hay que matizar, en base a las ~~das~~ observaciones anteriores, el que las reglas de distribución son normas jurídicas vinculantes.

En primer lugar, al no ser los índices algo externo a las juntas sino precisamente uno de sus productos derivados no se puede hablar de vinculación. En todo caso tendríamos que hacerlo de "autovinculación" en el sentido de que las juntas al crear los índices -esta es su primera función antes de la evaluación global y la imputación individual- quedan vinculadas a ellos para su aplicación. Pero dicha vinculación existe sólo en orden a que no pueden, una

vez aprobados, ampear o tener en cuenta otros indices pero no que éstos tengan que ser empleados en su totalidad forzosamente en todos los casos. Ante los indices básicos y correctores establecidos se dá una nueva discrecionalidad para su aplicación sobre todo en lo que respecta a los indices subjetivos. En oposición a esta postura, Perez de Ayala afirma que la subjetividad de los indices correctores no constituye un elemento arbitrario o de discrecional definición y aplicación ya que el carácter subjetivo se refiere no a la acción de las juntas sino a las posibles peculiaridades de cada uno de los contribuyentes. Por nuestra parte pensamos, sin embargo, que la subjetividad de los indices de corrección es algo que hace referencia muy directa a las juntas por cuanto son estas quienes, además de haberlos establecido valoran la relación del indice con el contribuyente concreto.

En segundo lugar, las posibles peculiaridades de cada uno de los contribuyentes son valoradas por la junta al aplicarle unos indices u otros. Y el contribuyente sólo al ejercer su derecho a reclamar contra la imputación individual por medio de un recurso de agravio por aplicación indebida de las reglas de distribución puede hacer que el jurado tributario enjuicie la valoración que las juntas han llevado a cabo sobre dichas particularidades. El tema de la discrecionalidad o vinculación de las juntas sur

gió a raíz de este recurso no establecido explícitamente al principio y que en la ley de 23 de diciembre de 1959 apareció claramente regulado en su art. 19 pf. 2. Este recurso, con toda la polémica que sea su caracterización autónoma o no, está íntimamente relacionado con otra institución singularmente unida a las evaluaciones globales como son los jurados Tributarios. La jurisprudencia del T.S. (61) se ha pronunciado reiteradamente sobre la evolución y significado de los jurados a partir del art. 19 de la ley de 23 de diciembre de 1959 dándoles competencias en cuestiones de derecho al mismo tiempo que transformó las "reglas de distribución" en "regla jurídica". Así, el T.S. afirmaba que una de las manifestaciones de la evaluación de los jurados esta en que "no tienen que resolver en conciencia sino única y exclusivamente cumplir las reglas de distribución aprobadas, para determinar las asignaciones individuales del beneficio global, es decir, aplicar una regla jurídica a un caso concreto, función en la que desaparecen las razones de aquel libre actuar y se hace preciso someter la actividad administrativa a los límites que son consustanciales con todo obrar netamente jurídico (62). Ahora bien, estas declaraciones jurisprudenciales no creemos que modifiquen en nada lo que anteriormente hemos razonado en relación a las juntas. A las que se somete es a los jurados pero no a las juntas. La vinculación, como manifestación de un obrar netamente jurí-

dico al decir del T.S., (63), es para los jurados y la vincu-
lación viene dada por una regla dictada por la Junta y ésta
no está vinculada.

Demostrada, a nuestro juicio, la discrecionalidad
tenemos que ver, brevemente pues ello en parte se ~~vió~~ en el
capítulo precedente al cual nos remitimos, de ~~qué~~ forma -
se ejerce dicha discrecionalidad no sólo en relación a las
reglas de distribución sino también respecto a las otras --
dos funciones de las juntas: determinación de la base global
y la imputación individual. Ello en el bien entendido de lo
señalado ya sobre la autovinculación que ~~de~~ llega al estable-
cimiento de unos índices básicos y correctores supone. Es -
decir, se trata de averiguar de qué forma se instrumenta la
discrecionalidad de las juntas.

En cuanto a los índices ~~la~~ propuesta por parte de
los comisionados tiene que ser unánime y los ponentes se pro-
nuncian por mayoría (64). Hay algo más que un acuerdo por e
coincidencia de las mayoría ya que a uno de los elementos de
la bilateralidad se le exige unanimidad. En cuanto a la ci-
fra global se entenderá aprobada aquella a la que la mayoría
de los comisionados y también la de los demás componentes de
la junta, en votaciones separadas, presten su conformidad -
(65). Finalmente, en cuanto a la base individual imputada -

tiene que haber una propuesta unánime de los comisionados - pero una simple aprobación de los ponentes sin exigencias - mayoritarias de ninguna clase. (66).

La diferencia entre formación de la voluntad y manifestación de la misma nos dió como resultado el que ésta consistía en un acto administrativo bilateral y ahora podemos añadir algo más: porque aquella (la formación de la voluntad) es de carácter bilateral: el acuerdo de las mayorías para la cifra global; el acuerdo por unanimidad de comisionados y mayoría de ponentes para los índices; la propuesta unánime de los comisionados respecto a la imputación individual.

El que, este supuesto, se denomine órganos administrativos a las juntas. es, hastacierta punto, indiferente. Y ello por los siguientes motivos.

- 1ª) por haber diferenciado el punto de vista orgánico y el funcional.
- 2ª) a falta de una caracterización de lo que son las juntas desde el punto de vista de su constitución.
- 3ª) localización y caracterización del elemento personal, comisionados y ponentes, que dentro de las juntas forma su voluntad.

4º) la demostración hecha en otro lugar sobre el que a las juntas, aún siendo órganos colegiados de la Administración, no se les puede aplicar la nulidad de pleno derecho de la LPA.

b) Función sustitutiva.

Como ha señalado el profesor Albiñana las funciones de las juntas tienen un significado sustitutivo: primero del legislador, después de la Administración (67). Mientras que los jurados tributarios son sustitutos de la Administración, las juntas sustituyen también al legislador al tener que suplir el "vacío normativo" de normas jurídicas poniendo en su lugar normas de carácter aritmético, que son las que, en su caso, aplicarán los jurados tributario. Y al ser elevadas estas normas aritméticas a categoría de normas jurídicas podemos decir, con el profesor últimamente citado, que ocurre "como si en las aludidas juntas y comisiones se depositase momentáneamente una fracción de la soberanía que administra el órgano legislativo". Estas funciones sustitutivas de las juntas respecto al legislador y a la Administración equivalen a los dos momentos del proceso de penetración jurídica en el ámbito tributario. (68).

Estos temas si bien han sido ya tratados, en parte, en otros lugares de la tesis (69) hay que traerlos de nuevo aquí por fidelidad a la exposición y razonamiento lógico. Vamos a centrarnos en dos problemas: los índices básicos y correctores como elemento material de la labor de las juntas; la base imputada a cada contribuyente, como resultado de las mismas, pero debemos averiguar si se tratan de bases imponibles o liquidables. El primero de estos dos problemas hace referencia a la sustitución del legislador; el segundo a la sustitución de la Administración.

a') Función sustitutiva del legislador; los índices.

La distinción entre índices básicos y de corrección viene dada en razón de la función que cumplen dentro de la evaluación global. En primer lugar se aprueban los índices. En segundo lugar se determina la cifra global según los estudios económicos. En tercer lugar se procede a la distribución individual de la cifra global en función de los índices básicos correctores. Así, pues, esta última fase lleva consigo dos operaciones:

12.- Aplicación de los índices básicos mediante los cuales se trata de llegar al beneficio normal o medio de los contribuyentes por aquellos elementos de fácil control

que sean fundamentales en el proceso de formación del beneficio de la empresa.

2º.- Aplicación de los índices de corrección con los cuales se trata de ajustar lo más posible el beneficio medio del grupo al obtenido por la empresa. Por lo tanto, - deben recoger las particularidades que distinguen una empresa de otras y aquellas circunstancias que coyunturalmente - se han dado en cada una de ellas. (70).

La diferencia entre ambos índices, (71) se encuentran en que los básicos son de carácter objetivo mientras - que los correctores son subjetivos. El que los índices, mediante este dobbe proceso de objetivación y subjetivación, - den efectividad al principio de capacidad económica es completamente relativo, Así, el Memorandum sobre la Reforma del Sistema Tributario español afirmaba que "el manejo de índices para la distribución de la carga tributaria entre los-- interesados dentro de los diversos grupos ha de afirmarse en extremo, para aproximarse lo más posible al principio de equitativa distribución del peso de la fiscalidad" (72). A lo - cual se puede acompañar la afirmación del BIRD de que "des- de luego no existe certeza alguna de que individuos con --- rentas idénticas paguen impuestos similares. Ni existe necesariamente una relación directa entre renta y carga imposi-

tiva en industrias diferentes o incluso dentro de una industria determinada, dado que frecuentemente se emplean como criterios para la evaluación elementos sencillos, pero arbitrarios, tales como el número de máquinas instaladas de un determinado tipo o la cantidad de electricidad consumida"(73).

Este abandono del legislador de la elaboración de los índices en manos de las juntas mixtas llevan una inseguridad total. Ahora bien, esta competencia dejada a las juntas parece que se ha perdido a raíz del Dcto 407/1971 de 11 de marzo sobre reorganización de la Administración Central y Territorial de la Hacienda Pública, ya que en su art. 5º nº 5, b) establece como una de las competencias de la Subdirección General de Programación y Documentación Fiscal el "determinar los signos, índices o módulos que sean necesarios en las estimaciones objetivas de las bases de los respectivos tributos cualquiera que sea su naturaleza". La importancia del precepto es obvia, no sólo respecto a la evaluación global sino en relación a todas las estimaciones objetivas. En primer lugar, se deroga, una vez más, el art. 49 LGT al exigir el establecimiento por la ley de dichos índices o módulos. En segundo lugar los tributos con sistema objetivo pero en base a evaluación global quedan a merced de la decisión administrativa (vg.: Impuesto General sobre la Renta de las Personas Físicas). En tercer lugar, si mediante la atribución del poder legislativo a las juntas de evaluación

se pretendía ~~disimular~~ la dejación de dicho poder por el órgano correspondiente en favor de la Administración, con el Dcto 407/1971 se le atribuye de una manera directa. En cuarto lugar, no sabemos qué papel van a ~~tener~~ las juntas de evaluación y el sistema de colaboración social al haberles suprimido la ~~creación~~ de las normas aritméticas de valor jurídico que justificaban la institución, no para devolverlas a las Cortes sino para ser asumidas por la Administración.

En realidad la mecánica de la proposición de los índices por los comisionados y la aprobación o rectificación de los mismos por los ponentes de la Junta si bien, como hemos mantenido, nos da sentido de la bilateralidad del sistema en pura teoría, ~~deja~~ imperar en gran medida la decisión administrativa de los funcionarios por encima de la propuesta de los ponentes. En este ssentido, el TEAC, en su Resolución de 7 de octubre de 1960, ante la solicitud de que el módulo representado por el número de orden en el Escalofón de Registradores de la Propiedad fuese rectificaco, reconoció que esta petición "no puede ser tomada en cuenta por este Tribunal Central por no ser de su competencia la determinación o modificación de módulos básicos para la fijación de la base impositiva, aunque seguramente el centro directivo habrá tomado en consideración los hechos que en la reclamación se contienen para, dentro de su radio de competencia, establecer las modificaciones que estime apropiadas". A nues

tro juicio lo lógico es que se recomendara no sólo al centro directivo sino también a las Juntas ya que son los comisionados los que proponen los índices.

b') Función sustitutiva de la Administración: Las bases:

La colaboración de los contribuyentes en las Juntas da lugar a unas imputaciones individuales. Mas debemos preguntarnos, estas imputaciones qué son, bases imponibles o bases liquidables? Si tomamos el escueto esquema legal sobre esta distinción y el esquema doctrinal que se ha formulado nos encontramos con que, las juntas de evaluación global nunca fijan bases liquidables, y en ocasiones, tan siquiera las imponibles.

Así como en un tributo de cuota fija el mandato de la norma tiene un contenido limitado a señalar la cantidad a pagar, los tributos de cuota variable necesitan de dos elementos para llegar a esta suma: el tipo de gravamen y la magnitud a la que debe aplicarse, bien venga dada esta última en dinero o en un bien valorable en términos económicos bien por un criterio numérico distinto al anterior. Al primer tipo de magnitud se le llama imponible y al segundo parámetro, según la concepción del profesor Berlini adopta-

da en España por el Seminario de Derecho Financiero de la Universidad de Madrid (74).

La LGT desconoce la existencia de parámetros distintos a la base imponible al mismo tiempo que ha dejado sin definir legalmente el concepto. Unicamente el art. 53 LGT establece que "se entiende por base liquidable el resultado de practicar, en su caso, la imponible, las reducciones -- establecidas por la Ley propia de cada tributo". No vamos a entrar en las distinciones sobre bases imponibles y parámetros, alícuotas y tipo impositivos, ni tampoco en si únicamente existe un concepto válido, la base imponible, siendo la liquidable una base imponible reducida.

Tenemos que distinguir lo que ocurre en el Impuesto sobre el rendimiento del trabajo personal y en la cuota por beneficios del impuesto industrial, así como la evolución que desde 1957 han ido teniendo desde este punto de -- vista.

En cuanto al impuesto sobre el rendimiento del -- trabajo personal el art. 47 LRT-1957 aunque habla de que -- "anualmente se fijarán a los profesionales la base integra- de imposición" tambien se establece a continuación elq quede la base evaluada globalmente "se restarán las deduccio-- nes legalmente autorizadas". Las juntas determinan bases --

imponibles mediante la "imputación individual de retribuciones globales " (Reglas 17-18 IPIRTP) a la cual se pueden hacer deducciones que en las Reglas 33 y 34 de la misma IP se prevén: sueldos, seguros sociales y seguro y previsión. Como señaló el TEAC "esta deducción - la del 10 % de Seguro y ~~prevención~~ - es aplicable a todos los profesionales independientemente de ~~estas~~ incluidos o excluidos de evaluación global. (25). Así pues, tenemos una base imponible cifrada por la junta de evaluación y de la cual se deducen por la Administración, previa declaración del contribuyente, los elementos anteriormente enumerados y que se comportan como factores externos a la evaluación.

La LRST-1964 y el TRI RTP introduce una modificación importante ya que la base imponible no es lo evaluado y la liquidez el resultado de las deducciones legalmente autorizadas, sino, que, como ^{dice} el art. 39 TRI RTP, la base imponible estará constituida por "la diferencia entre los ingresos computables en el periodo impositivo y los gastos considerados como necesarios para la obtención de aquellos". - Estos gastos a los que se hace referencia son los que encontramos en el art. 50 del mismo texto ~~recomiendo~~ al decir que "para determinar la base imponible de los profesionales se deducirán de los ingresos", y haciendo, a continuación, una enumeración coincidente con la de la IP en parte: sueldos, -

seguros sociales, y los coeficientes de gastos que tengan - fijados la correspondientes profesiones. Las juntas de evaluación, por lo tanto, no determinarán bases imponibles sino algo anterior a ellas: los ingresos computables o brutos, a los cuales se les deducirán los conceptos del art. 50 TR y obtendremos la base imponible. A esta, a su vez, habrá que hacerla las reducciones generales previstas en el art. 19 TRIRTP, según determina cualquier que sea el sistema utilizado en la determinación de la base- el art. 51 del mismo TR. En el art. 19 se establece las reducciones de carácter individual y familiar (76).

El impuesto Industrial, cuota por beneficios, se ha mantenido fielmente a que lo determinado por las juntas son precisamente bases impositivas. La razón está de manera principalísima, en huir de cualquier posibilidad de considerar que las juntas determinen beneficios, para, a su vez, ocultar la presunción, en que el sistema se asienta. El TEAC ha sentado como principio general (77) el que en la evaluación global " la admisión de alguna deducción pondría en evidencia que la cifra fijada en régimen de estimación objetiva no constituye base imponible, sino un mero antecedente de ésta, lo que es contrario a la ley" Y que el admitir deducciones "supone llevar a confusión los dos procedimientos de estimación" (directa y objetiva). Estas Resoluciones del --

TEAC están dadas en función de la D.M. de 6 de noviembre de 1967 que estableció que el gravamen especial del 4% sobre Sociedades previsto en el art. 104 LRST-1964 en ningún caso sería deducido de las bases imponibles imputadas por evaluación global.

Por lo tanto las afirmaciones anteriores del TEAC sólo tiene validez desde este punto de vista concreto, pero no con carácter de generalidad que parece desprenderse de ellas ya que de la base imputada por una junta de evaluación se pueden dar reducciones y en segundo lugar no por darse pierde el carácter de base imponible, sin necesidad de que se tenga que hablar de antecedente de ella, como ocurría en el Impuesto sobre el rendimiento del trabajo personal.

La LRT-1957, en su art. 73, determinó que las bases señaladas por las juntas no pueden ser objeto de modificación y, sin embargo, el art. 97, della misma ley previó la exención del Fondo de Previsión para Inversiones que, como procedente. En igual sentido instrumentó el sistema de la IPII en sus Reglas 24 y 38.

Si bien el art. 73 LRT-1957 pareció querer establecer el principio de que las juntas determinaban bases imponibles al prohibir la "modificación", a pesar de lo señalado respecto al Fondo de Previsión para Inversiones, el art. 104 LRST --

1964 que prohibía "incrementar", pero no disminuir, las bases imputadas, daba a entender que éstas eran bases imponibles. Estas disminuciones posibles establecidas en la LRST-1964 - estaban determinadas en los art. 82 (reservas para inversiones de exportación), art. 85 (editoriales), art. 95 (pérdidas a cargo de ejercicios futuros) y se unían a las deducciones existentes en virtud de la ley 95/1960 de 22 de diciembre (cantidades destinadas a amortización de valores del activo que correspondan a un plan formulado por el contribuyente y aceptado por la Administración) y en virtud de la ley de 23 de diciembre de 1961 sobre regularización de balances.

Sólo estos elementos que acabamos de enumerar eran deducibles sin que en ningún caso se autorizase a establecer minoraciones por el concepto de gastos calificados como deducible a efectos de la estimación directa. Esta situación --- fue recogida en el art. 44 TRII al establecer que la base imputada por una junta no puede ser objeto de incremento o minoración alguna excepto en los casos que se enumeran en el mismo artículo, que vienen a coincidir prácticamente con los anteriores (amortización, editoriales, pérdidas a cargo de --- ejercicios futuros, inversiones para la exportación).

¿Qué ocurre, en consecuencia, con los gastos que en una estimación directa tienen el carácter de deducibles? El T.S. en st. de 22 de octubre de 1.962 negó la procedencia de la deducción del 25% del beneficio de obras en curso esta---

bleciendo que dicha deducción "tiene cauce legal dentro - de la evaluación global al ser un elemento más de juicio - en los estudios económicos de rendimientos de la empresa"; Es decir, parece que deben comportarse como índices de corrección del beneficio a imputar al contribuyente. En otros casos, simplemente se afirma que no son deducibles pero sin indicar de qué forma puedan jugar estos datos económicos, reales sea cual fuere el método de determinación de bases (78).

c) Clases de juntas por su ámbito objetivo, espacial y temporal.

Si bien la competencia para determinar las juntas de evaluación global que deban de constituirse es de la Administración financiera central (79) directamente o a propuesta de las Delegaciones de Hacienda, esta determinación se hace con arreglo a una serie de criterios básicos. Los criterios o puntos de vista utilizados para la formación de las juntas no son excluyentes o puros, sino que se combinan entre ellos ofreciendo múltiples variedades.

19.- Criterio objetivo: la actividad ejercida. Es el criterio básico con arreglo al cual se forman las distin

tas juntas, y de donde se parte para combinarlo con el criterio espacial.

La actividad de los contribuyentes incluidos en una junta tiene que ser homogénea debido al fundamento estadístico y matemático que tiene el mecanismo de la evaluación global. Esta necesidad de homogenización es lo que hace que actividades en principio iguales sean consideradas en diversas juntas al igual que en el supuesto contrario, actividades que no son oficialmente homogéneas y sin embargo al ser so sustancialmente se ven incluidas en una sola junta.

Por lo tanto tenemos tres posibilidades; Primera, la normal y básica de que para cada actividad (80-se constituye una junta. Segunda, una actividad puede dar lugar a varias juntas en razón de la diferente dimensión de explotación de los contribuyentes de un grupo (81). En cuanto a los profesionales, la O. de 4 de diciembre de 1.970 reguló la posibilidad de que una actividad fuese evaluada en diversas juntas en un mismo territorio. El fundamento es "las diversas especialidades dentro de una misma profesión, así como a un gran número de contribuyentes, que dificulta el control de la imputación individual de la difra global". Al la distinción objetiva de la actividad de carácter vertical, se añaa-

de el criterio objetivo de la especialidad o "circunstan---
cias que así lo aconsejan" de carácter horizontal (82). Ter
cera, que varias actividades homogeneas se integran en una -
sola junta (83).

2º.- Criterio espacial. A efectos prácticos es el
criterio más importante y el que desde 1.957 ha sufrido mayo
res variaciones dentro de cada una de las actividades. El ám
bito de las evaluaciones globales, y de la junta por lo-
tanto, puede ser, según la Regla 7 IPII, nacional, provin--
cial o local. Este principio general tiene dos correcciones.
La primera es el Impuesto sobre el rendimiento del trabajo -
personal en que, según la Regla 3 IPIRTP, el ámbito de la -
evaluación global se refiere únicamente al territorio al -
cual alcance la jurisdicción de cada delegación o subdelega
ción de Hacienda. La segunda, en la cuota por beneficios,
esta prevista en la misma Regla 7 antes citada y consiste en
la integración de un contribuyente sometido a la jurisdic
ción de una delegación de Hacienda en una junta de otra Dele
gación distinta? el T.S., en st. de 22 de abril de 1964 pun
tualizó el carácter facultativo de esta posibilidad discre
cional del Delegao de Hacienda. Pero, con ello, tenemos un
tercer ámbito de carácter interprovincial o regional aunque
sea con carácter de excepción.

Ahora bien, en cuanto al ámbito espacial de las -
juntas, hay que hacer una distinción según sea el punto de -
vista adoptada:

a) Desde el punto de vista del contribuyente, dos
son los supuestos ante los que nos podemos encontrar: que -
un contribuyente ejerza su actividad o profesión en varios -
sitios diferentes sometidos cada uno de ellos a una juris--
dicción distinta y que un contribuyente ejerza varias activi-
dades en distinto sitio pero todas ellas encaminadas al mis-
mo fin.

El primer supuesto puede darse tanto en actividades
sometidas a la cuota por beneficios como a los profesio-
nales. Respectivamente, la Regla 8 IPIT, y la Regla 9 IPITP
dan soluciones para dicha situación; en ambos casos se fija-
rán las bases que correspondan a las actividades desarro--
lladas en cada ámbito territorial a la jurisdicción corres-
pondiente. Sin embargo, en el IRTP se permite que a efectos
liquidatorios sea la oficina de las que dependa su domici-
lio fiscal la que actúe.

En el segundo supuesto se contemplan exclusiva-
mente las actividades industriales y comerciales en un muni-
cipio cuando las operaciones en él efectuadas cierran un --
ciclo mercantil, determinados resultados económicos. No esti-

mándose que media esta circunstancia cuando se trate de operaciones aisladas de extracción, fabricación, compra, --- transporte, etc. y, en genral cuando aquellas no determinan por sí solas pérdidas o beneficios.

Esta ~~situación~~ ^{situación} cambió a raíz de la O. de 11 de marzo de 1958 en cuanto a las evaluaciones de ámbito nacional para las cuales ^{se} estableció que se les podrían computar, - cuando así se solicitara, los beneficios relativos a las - actividades que tuviesen el carácter de preparatorias, derivados, anejas, y complementarias a las principales. Esta -- norma hizo decir a Rodriguez Robles que es una "verdadera - excepción de concepto dentro de la estructura general del - sistema, (y que) implicará en muchísimos casos que la base evaluada nacionalmente como de producto coincida pl namente con la base por renta total de la persona jurídica" (84). Con la IPIS de 13 de mayo de 1958 ^{se dio} la posibilidad de acumulación de actividades anejas, preparatorias, derivadas o complementarias de otra principal, de tal modo que el conjunto de todas ellas este subordinada a una finalidad unitaria en la junta que corresponda al domicilio fiscal de la Sociedad (Regla 16) (85)

b) desde el punto de vista de la actividad, el ámbito, de las juntas, como ya hemos señalado, puede ser de

de ser de cuatro clases: nacional, regional, provincial o local (86).

Las IIPP, al principio, establecieron ya estas cuatro posibilidades. En cuanto al IRTP, con todo, únicamente previeron las juntas de ámbito provincial o regional a petición de la corporación y en lugar del domicilio de la misma (Regla 3 IP II). Para el II, las cuatro posibilidades fueron previstas en la Reg a 7 de su IP. - Al mismo tiempo que la disposición transitoria sexta ya estableció una serie de actividades directamente con ámbito nacional (87). A estas actividades se fueron uniendo progresivamente otras (88).

En el IRTP, como hemos indicado, no se previó el ámbito nacional en la IP. Luego, en la O. de 27 de febrero de 1959, se estableció dicha posibilidad "para aquellos casos en que la estructura de los órganos corporativos de una profesión tenga preponderadamente carácter nacional y la conveniencia de los interesados o de la Administración así la aconseje". En realidad las juntas nacionales a penas si han sido utilizadas en este impuesto. La O. de 31 de octubre de 1967, desarrollada por la Resolución de la Dirección General de Impuestos Directos de 8 de noviembre de 1967, estableció el ámbito nacional o regional para artistas y deportistas (89).

Llegados a esta fecha, el proceso de inclusión en juntas de ámbito nacional se une con otra tendencia - evolutiva plasmada en leyes y principalmente en normas - reglamentarias, y que en el próximo capítulo son objeto de amplio estudio. Nos referimos a las exclusiones del sistema de evaluación global para actividades y profesiones. La coordinación de ambas líneas esta en que:

1º son excluidas actividades de ámbito nacional y, 2º las restantes que no son excluidas van pasando de - nuevo al ámbito provincial.

En primer lugar la O. de 27 de noviembre de 1968 razona que "el número y entidad de los contribuyentes que en cumplimiento de la O. de 25 de noviembre de 1967 han - de quedar excluidas del régimen de evaluación global no - justifica mantener dicha ámbito territorial para determi - nadas actividades". Así, pues, son excluidas de dicho ám - bito cuatro actividades (90). Debe tenerse en cuanto to - do lo que en próximo Capítulo de la Tesis se analiza so - bre los criterios de exclusión del sistema de evaluación - global y por tanto no ver esta remisión de actividades - del ámbito nacional al provincial como algo tajante pues - to que en virtud del criterio cuantitativo de exclusión - del sistema de evaluación, sólo las empresas que desarro - llando estas actividades no superen las cantidades seña - ladas para la exclusión total de la evaluación son reenvia - das al ámbito provincial.

La O. de 27 de diciembre de 1969 es más tajante por cuanto determina; 1º todos los contribuyentes por los Impuestos sobre el RTP y cuota de beneficios del II que realicen cualquier género de profesión o actividad sometidos al régimen de estimación objetiva serán objeto de evaluación en la Delegación de Hacienda de su domicilio fiscal. 2º "quedan derogadas las disposiciones dictadas por este Ministerio que se opongan a lo establecido en la presente orden". No queda duda sobre la finalidad de la Administración (91).

La razón del paralalismo entre proceso de exclusión de la evaluación (ver Capítulo V) y eliminación del ámbito nacional volviéndose en exclusiva al provincial está en el denominador común de la desaparición progresiva del sistema de evaluación del marco positivo. Naturalmente las evaluaciones nacionales se referían a actividades comerciales e industriales de notable envergadura económica que al ser excluidas dejaron únicamente a contribuyentes de menos importancia fiscal. Si, como se ha expuesto en distintos lugares y tenemos que ver más detenidamente todavía, la evaluación global de un sistema que --y sólo a efectos de -- los intereses de la Administración financiera-- pretende dejarse para el pequeño contribuyente, es evidente que a éste se le conocerá y evaluará con mayor exactitud en el ámbito provincial que no en el nacional.

39.- Criterio Temporal. Este criterio, de mayor fijeza que el anterior, tiene una doble vertiente:

a) Actividades cuyo ejercicio sea distinto al del año natural. Estas actividades pueden dar lugar a -- dos supuestos distintos: Primero, actividades que no coincidan con el año natural pero que su ejercicio tenga una duración de doce meses; es lo que la Regla 30 IPII denominó industrias de campaña y que fueron reguladas por la O. de 13 de marzo de 1958 y 15 de abril del mismo año. -- Desde entonces no han variado. Segundo, actividades cuyo ejercicio sea menor al periodo de doce meses. Según la -- Regla 30 citada no se admite en ningún caso un periodo -- impositivo superior a doce meses, pero nada se dice respecto a los inferiores. La RTEAC de 9 de octubre de 1959 estableció que en estos casos el beneficio se obtiene por el prorrateo de los beneficios fijados por la junta al periodo de tiempo que comprende el ejercicio económico sujeto a tributación; es decir, se presume que el ejercicio es el año y luego se prorratea.

b) actividades cuyo ejercicio coincide con el -- año natural pero que la evaluación global es bianual. Es este un criterio puramente administrativo que varió con el Dcto-L 8/ 1966 de 3 de octubre y desarrollado por la C. de 19 de noviembre de 1966 la cual estableció dos ---

fases en la aplicación del régimen: para el ejercicio de 1966-1967 y siguientes se aplicó a quince actividades; - para el de 1967-1968 y siguientes a otras veintidos normalmente son actividades al por menor cuyas variaciones en las condiciones deben ser mínimas.

El procedimiento es el mismo que para la evaluación anual pero tienen que hacerse por separado. Pensamos que la persistencia y fijeza de las características son lo que impulsó a ello, aunque siempre quede la posibilidad de rectificación en relación al ejercicio anterior al ser evaluaciones independientes. En alguna ocasión se ha dicho que era un procedimiento paralelo al de los Presupuestos Generales del Estado; la comparación es un tanto difícil en muchos sentidos pero sobre todo porque en el Presupuesto hay una "repetición" de las cifras mientras que en la evaluación hay cifras distintas para cada año del bienio.

d) El elemento personal: ponentes y comisionados

La junta de evaluación global está compuesta, - como es sabido, por representantes de la Administración y de los contribuyentes, denominados, respectivamente, ponentes y comisionados. Pero antes de conocer quienes son estos comisionados y por qué procedimiento, cuáles son sus

vinculaciones con los demás miembros del grupo a quienes representan y con los demás miembros de la Junta con los que pretenden llegar a un acuerdo, hay que plantear una cuestión previa consistente en analizar el nexo de unión existente entre el sometimiento al gravámen (cuota por beneficios del impuesto industrial o cuota proporcional para profesionales) y el método de la evaluación global. Este nexo de unión se encuentra en el primero de los eslabones por los que transcurre la evaluación global: la lista de contribuyentes.

a') Alcance y significado de la lista de contribuyentes.

1º) Quiénes entran a formar parte de las listas de contribuyentes sometidos al procedimiento de evaluación global?.

La contestación a esta pregunta la encontramos, en parte, en el Capítulo V siguiente, dado que es en él donde estudiaremos los límites de la inclusión y exclusión, los criterios de cada uno de ellos y la evolución histórica desde 1957. En este sentido, los contribuyentes que reúnan las condiciones, objetivas o subjetivas, determinadas en las normas tributarias estarán sometidas al procedimiento de evaluación global. Pero a este requisito básico hay que añadir dos más: 1º) que el contribuyen

te sea relacionado en la lista provisional y 2º) que aparezca igualmente relacionado en la lista definitiva presentada por el Secretario de la Junta una vez resueltas las instancias y peticiones presentadas para nuevas inclusiones o rectificaciones. Pero la pregunta se traslada a otro punto de partida si consideramos que, cualquiera que sea el método para determinar la base imponible - en las cuotas por beneficios o proporcional, el sometimiento a dicho gravámen viene dado en función de la cuota de licencia o fija que constituyen un prius respecto a la de beneficios o proporcional.

La doctrina del TEAC ha afirmado en alguna ocasión explícitamente que "tanto la licencia fiscal como - las cuotas sobre beneficios se originan por el mismo hecho, el mero ejercicio de la actividad industrial o comercial", (92), lo cual es equivalente a engarzar causalmente el número de actividades al número de cuotas de licencia y, a su vez, el número de cuotas por beneficios - en tantas juntas cuantas fuesen aquéllas (93). Si, añadién donos al impuesto industrial, la localización de estos contribuyentes se remite a la matricula de licencia fiscal será necesario saber de qué forma se acredita el ejercicio de una industria. Anteriormente a la evaluación global el TS (94) había establecido el criterio de la habitualidad, diciendo que "el ejercicio de una industria no

se acredita por actos aislados ~~sin~~ continuidad, entre los que medien intervalos largos, que no constituyen la ocupación habitual de quien los ejecuta". Sáinz de Bujanda, analizando el concepto unitario del presupuesto objetivo de la licencia fiscal, estimaba que no puede ser otro si no el ~~moder~~no concepto de empresa. Es el elemento formal- de actividad cualificada lo que decide el concepto de empresa más que el objeto real de la actividad. (95). Y la cualificación viene dada por la organización de esa actividad, así como su carácter planificado, con arreglo a - un proyecto racional de conducta del sujeto económico.

El problema que en el ámbito de la licencia fiscal se plantea entre el ejercicio de actividades lucrativas como generadoras de la obligación o de actividades -tarifadas tiene repercusión en cuanto a la cuota por --- beneficios y a la evaluación global, en consecuencia. El art. 54 LRT-1957 estableció un criterio amplio en este - sentido al exigir el tributo por el mero ejercicio de la actividad "hállense o no clasificados tributariamente a los efectos legales". Este precepto llevó a una interpretación congruente, por parte del TEAC (96), al decir que "sería absurdo creer que una actividad lucrativa quedaba exenta de gravámen por el simple hecho de no estar expresamente incluida en las Taffas". Sin embargo, en una Re-

solución posterior (97), se determinaba que "la inclusión en matrícula de Licencia fiscal es la presunción para que sean gravados por cuota de beneficios, pero siempre que su inclusión en aquélla fuese por ejercer efectivamente actividad tarifada. Siendo necesaria la comprobación de la Inspección".

Pero el sometimiento a la evaluación global no nos reenvíe exclusivamente a las actividades tarifadas - en la cuota de licencia, sino que tienen que darse otra serie de requisitos conexos con la inclusión en la tarifa. Primero, el no estar excluido expresamente; segundo, el no haber renunciado (98); tercero, la condición de contribuente en la cuota de beneficios viene dado por el devengo de la cuota de licencia y no por su pago (99).

La lista de contribuyentes tiene una doble fuente. En primer lugar la matrícula de licencia fiscal (100) y en segundo lugar el Censo de contribuyentes establecido por la O. de 14 de julio de 1961 (101). Ambos puntos de referencia, en efecto, son válidos tanto para una estimación directa como para la objetiva de los beneficios. Por lo cual será necesario esperar a conocer las listas para saber los incluidos o no en el sistema. La diferencia entre matrícula y censo no ofrece dudas por cuanto -

la primera incluye a todos los que paguen la cuota de li
cencia y el segundo únicamente a los que paguen una cuo
ta de cierto nivel o su volúmen de operaciones alcance -
determinada cifra.

2º) ¿Qué clase de acto es la inclusión en lista?.

El acto de ser incluido en una lista de contri-
buyentes sometidos a evaluación global no es acto adminis-
trativo reclamable en vía económico-administrativa ya que
no implica por si solo la declaración o negación de un de
recho o de una obligación. Es, por lo tanto, un acto de -
trámite preparatorio del acto administrativo de liquida-
ción.

Tanto el TEAC (102) como el TS (103) coinciden-
en esta calificación de acto de mera gestión interna de
la inclusión lo cual lleva consigo el que únicamente se
pueda discutir la inclusión en lista como equivalente al
sometimiento al gravámen cuando la junta de evaluación -
se pronuncie acordando el señalamiento de las bases y se
practiquen las oportunas liquidaciones, notificadas a --
los interesados.

3º) Los efectos de la inclusión en lista por lo
tanto son muy limitados en relación al gravámen y conclu-

yentes en cuanto a la evaluación global. Así como, por un lado, no supone ningún sometimiento al tributo, por otra parte por su carácter de acto preparatorio no cabe que la inclusión se relacione con otra actividad que la propia y concreta de ejercer el derecho de elección de los-comisionados (104).

4º) La inclusión en lista da lugar a un cierto-tipo de reclamaciones que, como se ha indicado en los números anteriores, nunca es en vía económico-administrativa. Esta es una de las diferencias notables con el procedimiento de estimación directa por cuanto en virtud del-art. 165 f) LGT son reclamables en vía económico-administrativa los actos de gestión tributaria que establezcan-el régimen tributario aplicable a un sujeto pasivo en --cuanto sea determinante de futuras obligaciones, incluso formales, a su cargo. Posibilidad que no se da en el sometimiento a la evaluación global.

La lista provisional de contribuyentes (105) ha-ce constar el nombre, domicilio y junta o juntas en las cuales esté encuadrado el contribuyente. Estas listas --son expuestas en el Sindicato provincial correspondiente o en el Colegio profesional una vez remitidas por el secretario de la Junta. La posición del incluido puede ser;

(106) a) reclamar contra la lista ~~provisional~~ para la rectificación de los datos consignados; error material de -- nombre, domicilio, encuadramiento indebido o duplicado -- en varias juntas. La reclamación por encuadramiento indebido no supone que se le pueda excluir sino que el encuadramiento no corresponde a la actividad ejercida pero -- dando por supuesto que ejerce alguna y por tanto que estará encuadrado en otra junta. Al ser una mera rectificación de errores materiales no es posible reclamar contra una calificación jurídica que la inclusión supone a priori. b) Petición de resolución de dudas sobre los datos -- consignados en las listas. Se acude al Sindicato directamente cuyos servicios de información son los encargados de la resolución de dichas dudas; hace referencia a simples aclaraciones de categoría inferior al error material.

Estas dos posibilidades apuntadas y que hemos sacado de las notificaciones que el Sindicato hace al contribuyente nada dicen de la reclamación contra la inclusión. La Regla 12 IPIII establece que la oposición a la inclusión lleva consigo la exclusión de la relación provisional y a la "minuciosa investigación" de la Inspección la cual, según lo que deduzca de su labor, optará por proponer la estimación directa o la competencia del jurado tributario(107).

Ademas de la reclamación contra la inclusión da be la petición de inclusión de nuevos contribuyentes bien por los ponentes de la junta bien por cualquier persona o entidad. Es de notar que así como la nueva inclusión pue den pedirla distintos sujetos la exclusión de la lista - solo puede hacerse por el contribuyente y sometiéndose - a la investigación.

Una vez solucionadas las dudas y resueltas las reclamaciones se elabora la lista definitiva dando paso a la segunda fase.

b') Elección de comisionados.-

La mecánica de la elección de los comisionados no parece plantear ningún problema quedando claramente establecida en las Reglas 14 IPII y 9 IPI RTP que tienen idéntica redacción. Mientras que las instrucciones provisionales hablan de elección la LGT en su art.98,1 se expresa en términos de "designación", ajustándose más a la realidad por cuanto la elección únicamente tiene validez para que el Secretario de la junta haga la propuesta al Delegado de Hacienda a fin de que sea éste el que realice el nombramiento. Parece que lo que fundamenta al elegido no son los ~~ev~~votos de los electores sino el nombramiento del Delegado de Hacienda.

Al TS (St. de 19 de abril de 1961)) interpretó en un sentido muy amplio el contenido de las Reglas anteriormente citadas considerando válida incluso la elección hecha por aclamación sin protesta de los asistentes lo cual, según el criterio del Tribunal Supremo, hace in necesaria la elección por papelatas.

Es evidente que la elección no tiene efectos has ta tanto no se comprueba si los elegidos cumplen los requisitos de la Regla 8 IPIRTP y Regla 13 IPII modificada por O. de 27 de febrero de 1959 y que con algunas varian tes fueron recogidas en el art. 98, 2 LGT. Estos requisitos, en suma, son:

1º.- Ser contribuyente del grupo respectivo. Por grupo, a estos efectos, se ha entendido no sólo a los contribuyentes sometidos a evaluación global sino también los que ejerciendo la misma actividad estén sometidos a la evaluación individual (STS de 5 de di ciembre de 1962).

2º.- Hallarse al corriente en el pago de los impuestos. Esta era la redacción de los IIPP sin embargo, la LGT introdujo el término, "habitualmente".

- 3º.- No haber sido calificado como defraudador, declarado fallido ni responsable de contrabando o defraudación o de delitos moneta--rios, según las IIPP (108). La LGT reduce todos estos supuestos al de no haber sido declarado responsable por infracciones de contrabando.
- 4º.- No haber sido declarado en quiebra o concurso, salvo rehabilitación, o en interdicción civil. Este requisito no se encontraba en las IIPP y fue introducido por la LGT.
- 5º.- No ser funcionario público (STS de 19 de - 1961). La elección de un comisionado que era funcionario público "no invalida las - actuaciones puesto que las juntas pueden -- funcionar sin la asistencia de los comisionados e incluso sin su nombramiento". Es importante esta declaración del TS no sólo - desde el punto de vista de la incompatibilidad sino especialmente del fundamento que para ello se dá.

En las normas que regulan la elección de comisionados no nos puede llevar a confusión el que se hable de dos juntas distintas y, concretamente, de dos secretarios

de la junta. Uno es el de la junta de evaluación, otro el de la junta Directiva del Sindicato o Colegio Profesional que es la que preside las elecciones. El secretario de esta junta envía una certificación del resultado al Delegado de Hacienda con las potestas que pudiese suscitar la elección. Están legitimados activamente para reclamar contra la elección de comisionados y asesor únicamente los contribuyentes de la junta contra la que se reclama (109). Otra certificación es enviada al secretario de la junta de evaluación para que proponga el nombramiento de comisionados al Delegado de Hacienda.

Una vez elegidos los comisionados se integran en la junta de evaluación. ¿Quiere ello decir que la Junta es algo independiente e incluso de constitución anterior a la elección de representantes de los contribuyentes? Es este un tema que hace referencia tanto al estrictamente enunciado, existencia de la junta con anterioridad a la elección, como a la posibilidad de que todos los miembros del grupo hayan renunciado o hayan sido excluidos constituyéndose igualmente la Junta. Las Reglas de las IIPP no son claras en este punto. En primer lugar, en el supuesto en que se realice efectivamente la evaluación global si bien se establece que "en la primera reunión se declararán constituida la Junta del Grupo" (110), con anterioridad a este momento se está hablando en las IIPP del

Secretario de la junta. En igual sentido las Reglas 22 y 23 IPDI determinan que la propuesta de la imputación individual debe ser sometida a la junta siendo los ponentes exclusivamente los que pueden aprobar dicha proposición. También el TEAC apuntó en esta dirección (RTEAC de 9 de julio de 1963) que la elaboración de la lista de contribuyentes por la Administración es una de las fases de actuación de la junta. En segundo lugar, el supuesto de que la totalidad de contribuyentes de un Grupo hayan renunciado o sean excluidos "la Administración podrá constituir las juntas correspondientes, con la finalidad de señalar cifras e índices que orienten las comprobaciones inspectoras y, si hubiere lugar, los señalamientos de bases -- por los jurados fiscales" (111). En estos casos las juntas se constituyen únicamente por funcionarios de la Administración y su función es de colaboración con los órganos de inspección en la estimación directa. ^

La junta, una vez constituida, desarrolla todas sus actividades hasta llegar a las imputaciones individuales. Su ámbito temporal no tiene por qué coincidir -- con el de la evaluación. Así la O. de 8 de julio de 1968 interpretando la expresión "durará solamente un año", de la Regla 8 IPIRTP, dijo que "ha de entenderse referida al periodo de imposición o año natural para el que la correspondiente junta de evaluación se hubiese constituido, y-

en consecuencia, el nombramiento y ejercicio de las funciones de los comisionados representantes de los contribuyentes se mantendrá durante el plazo que exija la determinación de los ingresos globales y su imputación individual, cualquiera que fuese el tiempo empleado por la junta o por los jurados tributarios". En recurso contra esta Orden, el TS (St de 6 de octubre de 1969), desestimando el recurso, determinó que "no es posible racionalmente atenerse literalmente al cómputo de los 365 días - del año natural si no al número de días - mayor o menor a los del año natural- que, no ya ellos solos (los comisionados), sino a ellos con los elementos funcionariales de la Hacienda Pública -componentes entre todos del organismo evaluador- les sea necesario o les baste para dar fin a la tarea que les fue encomendada? entendiendo que ésta, eso sí, no puede tener prolongación funcional- no temporal- es decir, que no puede extenderse a entrar en la -- apreciación de hechos, conceptos y sujetos contributivos referibles a periodo ulterior, ya distinto".

Por último tenemos que hacer referencia a la -- función que el Sindicato o el Colegio Profesional cumplen en este sistema de evaluación global (112). Ya vimos en apartados anteriores como la colaboración social se ha -- montado, según dice nuestra LGT, sobre la colaboración -- corporativa y como en la LRT-1957 se aducía la circuns--

tancia afortunada de que el Movimiento Nacional ha hecho de la sindicación un elemento básico de nuestra vida económica. A nuestro juicio, la función del Sindicato tiene dos vertientes que si bien tienen importancia ésta queda reducida a un campo meramente formal. En primer lugar se comporta como gestor administrativo entre la Administración financiera y la agrupación de contribuyentes sindicados: en el sindicato respectivo se lleva a cabo la exhibición de las listas provisionales de contribuyentes - remitidos por la Administración financiera a la cual a su vez se ha servido de los datos facilitados por el sindicato; es el sindicato el encargado de notificar dicha exhibición; recibe copia de las reclamaciones de rectifica--ción de datos por error material; resuelve dudas sobre - el contenido y alcance de la lista; de igual forma se exhiben las listas definitivas y, finalmente, en el seno - del sindicato tiene lugar la elección de los comisiona--dos cuya convocatoria es notificada igualmente por el --sindicato a los contribuyentes del grupo. La labor de la Junta una vez constituida, aunque pueda desarrollarse físicamente en locales del sindicato, no tiene ya ningún - tipo de vinculación con él. En segundo lugar, cumple una función de asesoramiento técnico-fiscal de los contribu⁹yentes del grupo. Este asesoramiento, con todo, no se ciñe exclusivamente a los supuestos de evaluación global -

sino que se presta en todos los otros casos.

c') Vinculaciones de la colaboración social.

En este último epígrafe de este capítulo IV debemos tratar de dos temas íntimamente relacionados con el problema de la naturaleza jurídica de la evaluación global y que, de otro lado, nos configurarán las distintas relaciones y vínculos que encontramos a raíz de la colaboración social. Estos temas son el de los sujetos pasivos (representates y representados) y de los comisionados como representantes del grupo de contribuyentes.

a'') Sujetos pasivos.-

Nos remitimos a todo lo que en la introducción al Capítulo III dijimos en cuanto a la distinción entre obligación tributaria y relación formal así como a la dependencia lógica que esta segunda tiene respecto de la primera.

Como afirma Berliri los sujetos pasivos no son sólo los deudores tributarios sino todas aquellas personas obligadas frente al sujeto activo a realizar alguna prestación. Esta es también la interpretación que Cortés Domínguez (113) da a la regulación de los sujetos pasivos

por la LGT en sus arts. 30 y siguientes. Según ello nos encontramos; 1º) Sujeto pasivo; el obligado a cumplir las prestaciones tributarias, incluyendo en ellos tanto el pago de la deuda (obligación tributaria) como cualquier otro tipo de prestaciones formales (relación jurídica adjetiva). 2º) Sujeto pasivo contribuyente: el que soporta la carga derivada de la realización del hecho imponible (art. 31, 1 LGT) y las prestaciones formales por ello -- (art. 35 LGT) es decir por una obligación tributaria propia. 3º) Sujeto pasivo colaborador: el obligado a cumplir una serie de prestaciones formales por una obligación tributaria ajena.

Tenemos, por lo tanto, que el sujeto pasivo de la colaboración social será distinto y con vinculaciones diversas según el tipo de colaboración de que se trate, -- la directa entre los comisionados y poñentes y la indirecta entre los miembros del grupo y los representantes -- tanto de la Administración como del mismo grupo.

En cuanto a la colaboración social indirecta el sujeto pasivo es todo aquél que sea miembro del grupo y esté sometido a la evaluación global. Ahora bien, aquí -- hay que hacer una distinción según de que miembros del grupo se trate: si nos referimos a los representados, a aquéllos que no fueron elegidos, éstos, además de ser suje

tos pasivos de su particular obligación tributaria, son - sujetos pasivos de la colaboración mediante la suminis-- tración de datos e informes. Si por el contrario nos re-- ferimos a los representantes no por el hecho de haber si do elegidos dejan de ser miembros del grupo y estar igual mente obligados tanto al pago de su particular deuda tri butaria como a proporcionar los datos que tanto los po-- nentes como el resto de comisionados puedan pedirles. - Pero sus obligaciones adjetivas no terminan ahí y en - ello estriba la diferencia con los representados ya que los comisionados son, además, sujetos pasivos de la cola boración social directa.

Antes de pasar a ella delimitemos un poco más - esta colaboración social indirecta. En primer lugar, las obligaciones formales de los miembros del grupo no son -- las del art. 35 LGT ya que los datos e informes que de-- ben proporcionarse, al ser requeridos, no van dirigidos a esclarecer o concretar directamente su particular obli gación tributaria sino que su destino son los estudios - económicos y los índices, en base a los cuales hacer las imputaciones individuales. En segundo lugar, la colabora ción social indirecta es algo distinto al "acuerdo", es decir a la naturaleza negocial y bilateral de la base -- global y de la imputación, por cuanto si esta colaboración no se da sí puede darse válidamente el acuerdo. En tercer

lugar, la dinámica de la obligación tributaria y de la relación jurídica tributaria en este peculiar sistema de determinación de bases, hace que el contribuyente, sujeto pasivo de la obligación tributaria, lo sea respecto al momento del nacimiento y a partir de la liquidación, pero entre estos dos momentos se convierte en sujeto pasivo de la colaboración social, de la relación jurídica formal, mientras la evaluación global se sustancia.

La colaboración social directa, la que llevan a cabo los comisionados y los ponentes en el seno de la junta, nos conduce a considerar al contribuyente representante como sujeto pasivo de su particular obligación tributaria, de la colaboración indirecta y de la directa manifestada en la proposición de índices y bases individuales y en la prestación de su consentimiento en cuanto a la cifra global.

La colaboración social directa no se exige sino que viene impuesta por la ley si se acepta el sistema. En este sentido sino hay colaboración social directa no hay posibilidad de acuerdo pero si hay acuerdo es que hubo colaboración directa. Los Comisionados son por lo tanto, sujetos de una nueva relación jurídica superpuesta a

la relación jurídica que significa la colaboración indirecta. Y decimos superpuesta porque el comisionado sigue siendo titular pasivo de ambos tipos de colaboración.

Esto nos lleva a preguntarnos por la entidad "grupo de contribuyentes" o "agrupación". Evidentemente el grupo como tal no es sujeto pasivo del impuesto y su relevancia es limitada (114). Esta limitación en el grupo de la evaluación global es mayor que en el sistema de convenios en el cual, según la norma octava nº 3 de la O. de la de septiembre de 1958, los contribuyentes acogidas al convenio tendrán una responsabilidad "simplemente mancomunada" respecto de las cuotas señaladas (115). Ahora bien, en donde mas se aprecia la relevancia del grupo es en el vínculo de la representación.

b'') La representación

Mientras que los funcionarios de la ponencia pueden ser sustituidos durante la evaluación global (Regla 11 IPH) el principio respecto a los comisionados es su inamovilidad durante el periodo en que la junta actúe. La regulación legal podemos enumerarla, esquemáticamente, del siguiente modo:

- 1º) En ningún caso podrá asistir a las reuniones persona física alguna en representación de

los Comisionados ni aún haciéndolo por poder o razón de parentesco.

- 29) Sustitución del comisionado en casos de --
ausencia o enfermedad por el comisionado su
plente que hubiere resultado elegido, con -
tal carácter, en las elecciones y así se hu
biese hecho constar en el acta levantada de
dichas elecciones y remitida a la Delegación
de Hacienda. No estamos en un supuesto de re
presentación de segundo grado sino de susti
tución de representantes de primer grado.
- 39) Caso especial de sustitución del comisionado
titular cuando el número de contribuyentes-
de un grupo, que no haya renunciado a la -
evaluación global, sea igual o inferior al-
de miembros de la ponencia. En este único caso
si alguno de los contribuyentes, por razón-
de edad avanzada, precario estado de salud-
o cualquier otra causa apreciada libremente
por el Presidente de la Junta, desea que --
actúe en su representación otra persona, p~~e~~
drá ser autorizado para ello, si confiere -
al efecto los poderes necesarios.

- 49) Las Comisionados en representación de Socie

dades y entidades jurídicas deberán entregar al secretario escrito autorizando su representación. Si en reuniones posteriores - cambiaria la persona representante deberá - acompañar otra autorización a su nombre. Este supuesto, al igual que en el anterior, - estamos ante una representación del representante.

El que los comisionados sean representantes nos exige contestar a la pregunta ~~de~~: qué clase de representación es?. Para ello hay que distinguir el que ~~sean~~ representantes del "grupo de contribuyentes" o de los "contribuyentes del grupo". No es un mero juego de palabras, como veremos, y sí una necesidad impuesta por la falta de claridad que hemos encontrado en el tema. Por ejemplo, la STS de 9 de mayo de 1963 decia que "los industriales afectados por el tributo tienen su representación genuina -- precisamente en las personas de los comisionados quienes dentro de la Junta de evaluación hacen llegar a la misma el resultado de sus estudios sobre las bases y su aplicación". Pero, en definitiva, deja sin calificarse esta representación.

Representación quiere decir que alguien esta - ocupando el lugar de otro. Y esto, siguiendo a Castañ --

(116), puede ocurrir de dos modos: uno, la representación indirecta, en la que el representante realiza el acto en nombre propio, aunque por cuenta de otro, de tal modo -- que los derechos y obligaciones se producen en el representante, siendo preciso un nuevo acto (cesión, asunción de deudas, etc) para derivar esas consecuencias en el representado; otro, la representación directa, en la que -- el representante realiza el acto o nombre del representado de tal modo que los efectos se producen de manera automática para este último.

Si abandonamos la idea de encontrar categorías unitarias y preestablecidas y nos fijamos en el contenido y sustantividad de la misión de los comisionados nos encontraremos con que participa de ambos tipos de representación.

En primer lugar tienen una representación directa que produce los efectos automáticamente para el representado. Esta representación es el "grupo de contribuyentes" en cuanto tal grupo y en base a esta representación los comisionados prestan su consentimiento a la cifra -- global del grupo y es este grupo --y no los comisionados-- o los representados en su individualidad-- a quien se imputa dicha cifra.

En segundo lugar, los comisionados son representantes indirectos en cuanto a la propuesta de la imputación individual. El acto necesario para derivar esas consecuencias al representado es, en realidad, doble: 1º) - la aprobación de la distribución individual por los ponentes y la notificación al contribuyente de su base individual, es decir lo que hemos calificado en otro lugar de acto administrativo bilateral y de trámite. 2º) La aceptación por el representado de la base señalada. Si no acepta recurre por agravios. Hasta este momento el representado había carecido de toda posición activa. Así, la RTEAC de 6 de diciembre de 1966 estableció que "una vez constituidas las juntas, previa elección de los comisionados, los contribuyentes carecen de toda acción, hasta que se les notifiquen las bases individuales que se les ha imputado, mediante el oportuno estado-liquidación".

Incluso podemos encontrar una situación intermedia entre las dos apuntadas. En el art. 66 a) LGT a efectos de interrupción de la prescripción se entiende que cualquier acción administrativa de la Junta es como si fuese realizada directamente con el sujeto pasivo que estuviera debidamente representado. En dicho artículo se habla de junta para incluir, además de los comisionados, a los ponentes, y los efectos directos en lugar de ser -

de los comisionados hacia el grupo son de la junta hacia la individualidad de los miembros del grupo.

NOTAS CAPITULO CUARTO

- (1) Betti distingue las relaciones de Derecho Real de las Derecho de Obligaciones precisamente en que estas segundas son de "cooperación" mientras que aquéllos son de "atribución" de bienes, en "Teoría generale delle obbligazioni". Milán, 1954. Tomo II.
- (2) En el DL 15/1967 art. 22, páf. 2 explícitamente se refiere al incumplimiento de obligaciones por acción u omisión. La ciencia penal ha elaborado suficientemente, en la teoría general del delito, la distinción entre la comisión por acción u omisión, ambas como contenido posible de la llamada, in genere, acción penal. Por otro lado, en el campo de la teoría general del derecho de obligaciones es admitida igualmente la distinción de las obligaciones de hacer, no hacer y dejar hacer.
- (3) Este enfoque que ahora no puede ser desarrollado con mayor extensión es el que a nuestro juicio hace desaparecer cualquier tipo de consideración sobre la relación tributaria como "relación de poder".
- (4) Art. 63 LGT, art. 51RGR.
- (5) La falta de diferencia entre la actividad de colaborar y el resultado de la misma ha producido lagunas confusiones. Así García Trevijano al concluir que la fijación de la base glo

del grupo es un acto administrativo se pregunta "Podría aplicarse aquí la categoría de los actos necesitados de coadyuvante de que habla Fartshoff? Y contesta seguidamente: "A mi juicio, de ningún modo. La razón está en que los particulares coadyuvan, pero no necesariamente. Siempre sería posible para la Administración el señalar la base sin colaboración". Efectivamente le sería posible, pero no por medio de la evaluación global sino por medio de un sistema distinto bien de carácter subsidiario (jurados) bien de carácter principal (estimación directa ante la renuncia de todos los contribuyentes del grupo). A nuestro juicio no se puede rebatir el que la base global del grupo dependa de que los contribuyentes coadyuven, con el argumento de que si no lo hacen el fin se logra por otro medio. Este "otro medio" ya no tiene nada que ver con el sistema de evaluación global y, por tanto, no se puede imputar a este sistema una naturaleza jurídica que depende de otro sistema alternativo y distinto. Ver García Trevijano, J.A. "Las evaluaciones globales y la jurisprudencia..." op.cit. pág. 494-495.

(6) López Rodó, L. "El coadyuvante en lo contencioso administrativo". Edit. Revista de Derecho Privado. Madrid, 1943.

(7) López Rodó, L. "El coadyuvante..." op.cit. pág. 106.

(8) Reformado por art. 12 de la Ley 60/1969 de 30 de junio.

(9) En este sentido configuran igualmente la colaboración, el art. 22 del DL 15/1967 de 27 de noviembre: "suministrar a la Administración tributaria cuantos antecedentes reclame" la O. de 31 de mayo de 1968; "datos o antecedentes solicitados"; y la O. de 26 de julio de 1968: "los Presidentes del Jurado Central y de los Jurados Territoriales acordarán y solicitarán". En el caso de la "denuncia pública", del art. 101 LGT, podría pensarse que se dá un supuesto de colaboración con la Administración, a pesar de que dicho artículo diga que es "independiente" de la obligación establecida en el art. 111, pero lo cual no quiere decir que sea diferente. Sin embargo, no creemos que ello pueda ser considerado de este modo ya que la denuncia no consiste en algún tipo de obligación impuesta al que tenga conocimiento de unos hechos que sean desconocidos para la Administración, sino, por el contrario, de un derecho, que el contribuyente puede libremente ejercitar o no. En este sentido cabría únicamente hablar de derecho a colaborar con la Administración financiera y ello sólo en cuanto que los efectos de la denuncia son iguales a los que se siguen de la iniciación del procedimiento de gestión por la Administración.

(10) Parra de Más, S. "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal" SEDF XII (1964) Cuaderno nº 5 -Documentación pág. 73.

- (11) La AO es mucho más explícita en la regulación de la colaboración de particulares, funcionarios y entidades públicas.- Distingue entre la obligación de informes dados por el contribuyente (art. 170) y de otras personas distintas a él - (arts. 175-186) excluyendo únicamente de esta obligación, - desde un punto de vista subjetivo, a los sacerdotes y profesionales (art. 177-178) al igual que hace nuestra LGT en su art. 111,2. a) y b).
- (12) Cortés Domínguez, M. "Ordenamiento tributario..." op.cit. - pág. 9.
- (13) Sáinz de Bujanda, F. "La codificación fiscal" recogido en - Hacienda y Derecho. Vol. I, IEP. Madrid, 1962, pág. 67.
- (14) "La tendencia actual del Derecho comparado se inclina a recoger, en textos únicos o leyes de coordinación, los principios generales y las bases fundamentales del ordenamiento", Carretero Pérez, A. "Derecho Financiero", Santillana. Madrid 1968, pág. 85.
- (15) De la misma opinión se muestran partidarios A.ias Velasco y Carral Barrauri "Manual de procedimientos..." op.cit. pág.- 23-24 y Pérez de Ayala "Derecho Tributario", pág. 317. Sin embargo esta generalidad del art. 96 tiene que ser interpretada en relación con el art. 47 de la misma LGT. La jurisprudencia ha interpretado este último art. en el sentido de

considerar método fundamental de determinación de bases la estimación objetiva y de la colaboración social consecuentemente.

- 16) TEAC, RR de 4 de abril y 3 de octubre de 1967.
- 17) Apartado 9) "Los órganos de gestión tributaria".
- (18) Corporativismo de Estado con sindicato único de facto y de iure, como es el caso de España.
- (19) Navarro Rubio, M. "La participación..." discurso citado, -- pág. 25.
- 20) Navarro Rubio, M. "La participación..." discurso cit. pág. 43.
- 21) Navarro Rubio, M. "La participación..." discurso cit. pág. 55
- 22) Navarro Rubio, M. "La participación..." discurso cit. pág. 63
- 23) Albiñana, C. "Ocaso..." art. cit. pág. 430.
- (24) Arias Velasco y Carral Larrauri, "Manual de Procedimientos. .." op.cit. pág. 28.
- (25) Navarro Rubio, M. "La participación..." discurso cit. pág. 72.
- 26) Memorandum e Informes.. " op.cit. pág. 16.
- (27) "Memorandum e Informes...." op. cit. pág. 27.
- (28) Albiñana, C. "Ocaso..." art. cit. pág. 429.

- (29) Trotabas y Cérèze "L'imposition forfaitaire..." op.cit. pág. 216.
- (30) Barrio de Frutos, J. "La determinación de bases imponibles en el régimen de evaluación global del impuesto industrial, cuota por beneficios, como tipo de estimación objetiva de bases". En Comentarios a la Ley de Reforma del Sistema Tributario. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1965, págs. 289-301.
- (31) Notas de Derecho Financiero, op.cit. Lección 20, pág. 51 y ss.
- (32) Giannini, A.D. "Instituciones" op.cit. pág. 204. Por eso no tiene mucho sentido el que Parra de Más afirme que "como procedimiento liquidatprio, las evaluaciones globales y el convenio pueden configurarse como pertenecientes al grupo de - aquéllos en que la liquidación se lleva a cabo por la Administración financiera con la cooperación del deudor". En -- "Apuntes..." art. cit. pág. 81.
- (33) Parra de Más, S. "Apuntes..." art. cit. pág. 83.
- (34) Regla 19 IPII
- 35) Regla 18 IPII
- (36) Parra de Más, S. "Apuntes..." art. cit. pág. 72.
- 37) A dicha jurisprudencia se hace referencia en el apartado B) a) de este mismo capítulo.

- (38) Dichos impresos vienen redactados de la siguiente forma: --
- "Le rogamos que los antecedentes solicitados nos sean remitidos , puntualmente por correo, ya que de no recibirlos tendrá que desplazarse la Inspección Técnica a visitarle personalmente con objeto de obtenerlos, previas las comprobaciones necesarias y sin perjuicio de las sanciones a que hubiese lugar por aplicación de la O de 18 de junio de 1958 - (párrafo 3º)".
- (39) Orden que se refiere a la obligación que tienen los contribuyentes de facilitar datos pero sólo a los ponente de las juntas evaluatorias del impuesto industrial.
- (40) Este art. 121 está situado en el Capítulo III de la LRT 1957 que regula con carácter general la "Gestión de los Tributos". Así, junto a este precepto nos encontramos que el art. 122 establece la obligación de colaborar del Registro Civil y - Ayuntamientos con las correspondientes sanciones. Y en el art. 123 la obligación de colaborar de "todas las autoridades administrativas o judiciales" sin que se determinen - sanciones en este caso.
- (41) Ver en este mismo capítulo IV apartado A) b) final.
- (42) Regla 21 IPII
- (43) Regla 23 IPII

- (44) Regla 16 IPH
- (45) Regla 21, párrafo 3º IPH, Esta Regla tiene una gran carga de "normas beligerantes" en favor de la evaluación global - al amenazar con las sanciones de la estimación directa por el camino de la "renuncia colectiva".
- (46) Por ejemplo García Trevijano, J.A. "Las evaluaciones globales y la Jurisprudencia..." op.cit. pág. 493.
- (47) Pérez de Ayala "Derecho Tributario" op.cit. pág. 319.
- (48) Arias Velasco y Carral Larrauri, "Manual de Procedimiento..." op.cit. pág. 25.
- (49) Naturaleza de la evaluación global que en el capítulo anterior hemos estudiado detenidamente.
- (50) Turpin Vargas "Los jurados fiscales" art. cit.pág.429.
- (51) Preámbulo LGT apartado 9
- (52) Pérez de Ayala, J.L. "Derecho Tributario" op.cit.pág.316-326.
- (53) Pérez de Ayala había ya mantenido el carácter de reglas vinculantes de los índices en "La estructura económico-financiera..."art. ci.pág. 1225.
- (54) Regla 17 IPH, Regla 11 IPIRTP

- (55) Como señala García Trevijano, J.A. "Siempre que se utiliza la palabra podrá hay discrecionalidad" en "Tratado de Derecho Administrativo". Edit. Revista de Derecho Privado. Madrid 1964, Tomo I, pág. 381.
- (56) STS de 18 de junio de 1962.
- (57) STS de 8 de julio de 1965.
- (58) RTEAC de 15 de julio de 1969.
- (59) Fernández Pirla J.M. "Economía y gestión de la Empresa". Imprenta Pablo López. Madrid 1967, 3ª ed. pág. 390-391.
- (60) TEAC, RR. de 31 de enero y 5 de marzo de 1968; 18 de febrero de 1969.
- (61) TS, Sts. de 18 de junio y 27 de octubre de 1962; 3 de enero de 1963; 17 de diciembre de 1964, 8 de julio de 1965.
- (62) STS de 8 de julio de 1965.
- (63) A lo que nuestro TS debe referirse es al "obrar netamente jurisdiccional", o lo que es lo mismo: decir lo que es Derecho. En el apartado B) del capítulo II, refiriéndonos a la seguridad jurídica ya vimos la inconsistencia del sistema desde este punto de vista.
- (64) Regla 16 IPII

- (65) Regla 20 IPII
- (66) Regla 23 IPII.
- (67) Albiñana, C. "Ocaso,..." op.cit. pág. 429 y ss.
- (68) Sobre este "proceso" ver Sáinz de Bujanda, F. "Estructura - jurídica..." op. cit. pág. 283 y ss.
- (69) Cap. II.Principio de legalidad y capacidad contributiva.
- (70) Las condiciones que deben cumplir los índices pueden verse - en Barrio de Frutos, J."El régimen de Evaluación global". \$ Ed. Deusto. Bilbao, 1969, pág. 52-56.
- (71) García Trevijano, J.A . "Las evaluaciones globales y la jurisprudencia..." art. cit. pág. 497.
- (72) "Memorandum e Informes..." op.cit. pág.62.
- (73) BIRD "Informe sobre el Desarrollo económico en España". op. - cit. pág. 174.
- (74) Notas de Derecho Financiero, op.cit. págs. 764 y ss.
- (75) Vgr. Administraciones de loterías, Notarios, etc.RTEAC. 10 de julio de 1959
- (76) Cantidades que varían anualmente en una escala establecida en el art.4 de la Ley 18/1967 de 8 de abril.
- (77) TEAC, RR de 5 de marzo de 1968 y 18 de febrero de 1969.

- (78) RTEAC de 18 de febrero de 1969 en cuanto a cantidades abonadas como pagos extraordinarios. STS de 16 de mayo de 1968, -- por intereses de obligaciones. Sobre el gravamen del 4% sobre la Sociedades del art. 104 LRTS-1964: TEAC, RR de 31 de enero 5 y 12 de marzo, 22 de mayo, 5 de junio y 13 de noviembre de 1968 y 20 de enero y 18 de febrero de 1969.
- (79) La Dirección General de Impuestos Directos hasta el Dcto. -- 407/1971 de 11 de marzo. A raíz de este Dcto. de reorganización y aunque en el no se diga nada expresamente sobre dicha competencia, pensamos que habrá pasado a la Dirección General de Impuestos a través de las Subdirección General sobre la Renta Personal para el Impuesto sobre el rendimiento del Trabajo personal (art. 2-4) y la Subdirección General sobre la Renta de las Empresas, para la renta de beneficios del Impuesto Industrial (art. 2-5). Sobre este tema pueden verse los capts.- 2,3,4 de "El régimen de evaluación global". de Barrio de Frutos" op.cit. págs. 15-30.
- (80) Por actividades a estos efectos, se entiende los comprendidos en el Organismo nacional de actividades industriales, comerciales y de servicios. BOE nº 46 de 14 de junio de 1966.
- (81) STS de 17 de junio de 1964
- (82) Antecedente de esta O, en el IRTP es la Resolución de la Dirección General de Impuestos directos de 8 de noviembre de 1967

en la que se previó la constitución de varias juntas por cada uno de los epígrafes y en cada uno de los territorios en ella señalados.

- 83) RTEAC de 2 de diciembre de 1960 en donde se hace un razonamiento analógico por el contenido de la actividad ejercida. STS de 18 de febrero de 1963; una junta puede comprender actividades varias de un mismo sector económico, vgr. almacenistas de piensos, cereales, y legumbres y fabricación de piensos compuestos.
- 84) Rodriguez Robles. "El régimen de convenios" art.cit. pág. 113-nota 1.
- 85) Esta acumulación supone la exclusión automática de la evaluación en otras juntas, RTEAC de 20 de marzo de 1962. Aunque estas juntas remitan informes a la que haya asumido la competencia para evaluar "la actividad de la sociedad".
- 86) El art. 41 del TRII establece que, por lo general, las evaluaciones globales tendrán ámbito nacional, provincial o local. -- Excepcionalmente podráa establecerse otros especiales cuando -- las circunstancias económicas así lo aconsejen.
- 87) Estas actividades eran: Banca, Seguros, Ferrocarriles, Transportes aéreos. Agencias de viajes, Siderurgicas integrales (cok, arrabio, acero y laminación), Cemento, Plantas de producción -

eléctrica (potencia instalada superior a 5.000 kilovatios), Fabricación de antibióticos, Fábricas de Cerveza, Astilleros, -- (Unidades de mas de 100 Tm), Destilación de productos p etroli_i feros, Fábricas de fertilizantes, Producción de fibras artificiales, fabricación de papel y carton, Azucareras, comunicaciones alámbricas e inalambricas, Producción del automovil, -- camión y Tractor.

(88) O de 7 de mayo de 1958 minas de antracita y hulla; O. de 16 de abril de 1959 industria textil algodonerá; O. de 3 de junio de 1959, transportes de viajeros por carretera y Balnearios y -- aguas minero-medicinales; O de 25 de mayo de 1960 en la cual -- se enumeran todos las actividades de ámbito nacional existen-- tes hasta el momento. En realidad es una recapitulación aunque introduce algunas precisiones sobre elementos cuantitativos de las actividades vgr. seguros de mas de 20 millones por prima, -- ferrocarriles de mas de 50 Kms.. Respecto a Seguros, por la -- O. de 2 de mayo de 1962 fueron excluidas del ámbito nacional la actividad de seguros en la especialidad de enfermedad y en -- tierro. Por la O. de 8 de febrero de 1963 los distribuidos d CAMASA.

(89) Ambito regional para música, teatro, circo y variedades, cine-- matografía. Ambito nacional: Toreo y deportes (jugadores de -- futbol de primera división,

- 90) Agencias de viajes, comunicaciones alámbricas e inalámbricas, Transporte de viajeros, por carretera, Balnearios y aguas minerales-medicinales.
- 91) Sin embargo en el IRTP todavía se tuvo que dar la Resolución de la Dirección General del Impuestos Directos de 15 de abril de 1970 señalando ámbito provincial a los jugadores de fútbol tanto de primera (antes de ámbito nacional) como a los de segunda división (recientemente incorporados al gravámen).
- 92) RTEAC de 13 de abril de 1965.
- 93) RTEAC de 8 de mayo de 1962.
- 94) St de 24 de septiembre de 1927.
- 95) Sáinz de Bujanda, F. "Estructura legal del presupuesto objetivo de la Licencia fiscal". Conferencia pronunciada en la Cámara Oficial de Industria de Madrid, Recogido en "Conferencias sobre Licencia Fiscal del Impuesto Industrial". Madrid, 1962, - pág. 46-47.
- 96) RTEAC de 6 de noviembre de 1959.
- 97) RTEAC de 18 de octubre de 1966.
- 98) RTEAC de 15, y 22 de enero de 1960.

- 99) RTEAC de 12 de julio de 1966 "no condiciona su exigencia el previo pago de dicha licencia.
- 100) La inclusión en Lista se hace según matriculas licencia fis--cal RTEAC de 11 de enero de 1966. La inclusión llevada a cabo por la Administración, se hace en virtud de informes recibidos y antecedentes comerciales, RTEAC de 8 de marzo de 1966.
- 101) La decisión del jurado confirmando la inclusión en el Censo de contribuyentes hecha por la Administración por presunción fundada y datos externos y antecedentes oficiales de que el contribuyente realiza el volumen de operaciones exigido, RTEAC de --27 de febrero de 1968.
- 102) TEAC, RR, de 5 de junio de 1959, 15 de enero de 1960, 17 de febrero de 1961; 18 de octubre, 8 de noviembre y 11 de abril de 1967.
- 103) TS ,Sts. de 5 de diciembre de 1961, 3 de enero de 1963.
- 104) RTEAC de 5 de junio de 1959 y STS de 5 de diciembre de 1961.
- 105) Regla 12 IPII y Regla 7 IPIRTP
- 106) Según se desprende de los formularios de notificación expedidos por el Sindicato que hemos consultado.

- (107) RTEAC de 3 de marzo de 1961.
- (108) Confirmado por RTEAC de 27 de noviembre 1962.
- (109) RTEAC de 26 de septiembre de 1967.
- (110) Regla 12 IPIRTP y Regla 16 IPII.
- (111) Regla 6 y 9 IPII, art. 40,2 ITII. Es evidente que de esta -- posibilidad no se diga nada en cuanto a los profesionales -- por su obligatoriedad a someterse al sistema. Sin embargo, a raíz de sus exclusiones, también a este impuesto es aplica-- ble la constitución de Juntas sólo por funcionarios. Norma 8 de la O. de 27 de noviembre de 1968.
- (112) Estos datos los tomamos de los formularios administrativos y notificaciones que cada uno de los sindicatos remite a los -- contribuyentes del grupo.
- (113) Cortés Dominguez, M. "Ordenamiento..." op.cit. pág. 345.
- (114) Respecto a la agrupación "Mutualidad Nacional de Enseñanza - Primaria" la RTEAC de 19 de febrero de 1960 determinó que no tiene personalidad jurídica para recurrir ~~ya~~ que las liqui-- daciones han sido hechas no a esta entidad sino a ocho personas naturales que ejercen la profesión de Habilitados y obtienen unos beneficios, no siendo obstáculo para ello el que -- uno de ellos sea Tesorero de la Mutualidad o que todos ellos le cedan un tanto por ciento de sus ingresos profesionales.

115) Se da una pluralidad de sujetos y una determinación de partes materiales en la prestación, dividiéndose el vínculo único en tantas obligaciones separadas e indiferentes cuantos sean los sujetos pues cada cuota viene a constituir objeto autónomo de una singular obligación.

116) Castán Tobeñas, J. "Derecho Civil español, común y foral" Tomo I, Vol. II. Edit. Reus. Madrid, 1963, pág. 736 y ss.

CAPITULO QUINTO

Capítulo V. LAS EXCLUSIONESIntroducción.-

Al desajuste intrínseco de la institución se añade el dato real, objetivo, de su desaparición legal del marco jurídico. Este es el tema de este capítulo, a nuestro juicio de la mayor importancia, ya que, siendo jurídica la investigación que llevamos a cabo, son las normas, como primeros datos, las que nos indican a qué se extiende ese ámbito de lo jurídico y con qué trascendencia.

Si pudiésemos hacer una gráfica en la que una coordenada fuese el tiempo y la otra el ámbito subjetivo de las evaluaciones en estos trece años de vida, comprobaríamos que la línea asciende con rapidez en un primer momento para después estabilizarse aunque con tendencia a la inclusión hasta llegar un momento en que la caída es casi vertiginosa. Este punto cénit es el Decreto Ley 8/1.966 de 3 de Octubre. Pero el descenso, el retorno a la estimación directa no ha sido siempre armónico y congruente, pues, mientras las Ordenes que desarrollaron las autorizaciones contenidas en el Decreto Ley 8/1.966 responden a una lógica evolución del sistema (racionalidad) fiscal, la Ley 60/1.969 de 30 de Junio que estableció reformas tributarias, se inclinaba más bien a las soluciones tajantes (1).

A) Historia de las Exclusiones.-

Haciendo la historia algo por extenso de los - textos legislativos nos daremos cuenta de esa evolución - cíclica a que hacíamos referencia mediante el ejemplo de la gráfica. Las motivaciones de la evolución histórica - (lo significativo de la exclusión) es un tema íntimamente unido a las motivaciones de la institución misma, ya que las exclusiones son el método técnico del que la ley se - sirve para imponer o no la evaluación global. Al princi-- pio, se partía de la inclusión de todos los contribuyen-- tes sujetos a los impuestos en donde se introdujo la eva-- luación y una no inclusión, en caso de no reunir los re-- quisitos exigidos por las leyes y reglamentos. Entonces - no se podía hablar de exclusión en sentido técnico. A par-- tir del Decreto Ley 8/1.966 con las autorizaciones que - concedió, ya puede hablarse de exclusión en sentido estric-- to, puesto que este concepto es relativo respecto de la - inclusión; posteriormente a él, el principio es la inclu-- sión y la excepción la exclusión. Finalmente, falta un úl-- timo paso que el legislador todavía no ha dado: que el - principio sea el no estar incluido y la excepción el es-- tarlo pues en este supuesto es cuando la evaluación glo-- bal es en verdad un método extraordinario.

a) Impuesto Industrial.-

- 1.- Ley de Reformas Tributarias de 26 de Diciem-- bre de 1.957.-

- art. 56.- Toda actividad sujeta al pago de li cencia fiscal ejercida por una persona física estará, además, gravada con la cuota de bene ficios. Excepcionalmente limitarán tributa--- ción a la licencia fiscal aquellas activida-- des cuya cuota fija anual no exceda de 1.500 pts., siempre que, además, su volúmen de ope- raciones no sea superior a la cifra anual de 300.000 pts.
- art. 58.- El régimen de evaluación se aplica- rá con carácter general y se presumirá accepta do por todos los contribuyentes que no renun- cien expresamente al mismo en forma y tiempo. Sin embargo, el Gobierno, por Decreto acorda- do en Consejo de Ministros, a propuesta del - de Hacienda, podrá disponer la aplicación - obligatoria del régimen de evaluación global a las actividades que específicamente determi ne.
- Disposición Transitoria 5ª.- Se autoriza al - Ministro de Hacienda para que gradualmente de termine a qué contribuyentes se aplicará la - cuota por beneficios del Impuesto Industrial a que se refiere esta ley.

2.- Instrucción Provisional. Orden de 9 de Fe--
brero de 1.958.-

- La Regla 2. copia exactamente la redacción -
del art. 56. L.R.T.- 1.957.

- Disposición Transitoria 4ª.- Actividades suje-
tas por 1.957.

A los contribuyentes sometidos a cuota por be-
neficio del Impuesto Industrial en el ejerci-
cio de 1.957, se les computará para señalar -
aquellas todas las actividades industriales o
mercantiles que realicen, siempre que su ejer-
cicio aislado y exclusivo determine el deven-
go de una cuota de tarifa superior a 1.500 -
pts., aún cuando, por virtud de las normas so-
bre simultaneidad o facultades contenidas en
la reglamentación de la extinguida Contribu--
ción industrial, satisficieren cantidad infe-
rior a la citada cuota de tarifas. En la redac-
ción de la Instrucción Provisional por Orden
de 22 de Enero de 1.959, se encuentran ambos
preceptos redactados en iguales términos.

3.- Circular nº 25 de 16 de Abril de 1.958: Pa-
ra mejor cumplimiento de lo que disponía el -
art. 128 L.R.T.- 1.957 esta circular estable-
ce normas a fin de recoger en las nuevas tari

fas del Impuesto Industrial, aquellas actividades industriales o comerciales y servicios que en la actualidad se vienen realizando y - que no encuentran acoplamiento en ninguno de los epígrafes vigentes de la extinguida contri-
bución industrial.

- 4.- Orden de 27 de Mayo de 1.958. Aclara la dis-
posición transitoria 4ª de la Instrucción Pro-
visional. Aunque es derecho transitorio, da -
un giro total a los requisitos que debe reu--
nir el sujeto para ser sometido a la cuota -
por beneficios.

Estarán sometidos a la cuota por beneficios -
del Impuesto Industrial, por el ejercicio de
1.957, las personas físicas en que concurren
las circunstancias siguientes:

- a) Haber estado inscritos en el Índice de Em-
presas individuales por el citado ejerci--
cio o las que debieran haberlo estado por
reunir las condiciones reglamentarias de--
terminantes de la inclusión; y
- b) Que la actividad ejercida sujeta a gravá--
men hubiere alcanzado durante el ejercicio
citado un volúmen de operaciones superior
a 300.000 pts. o hubiere producido devengo

de cuota para el Tesoro por la extinguida contribución Industrial, superior a 1.500 pts., computadas según la Disposición Transitoria 4ª de la Instrucción Provisional.

Pero ello es más grave cuanto que en el preámbulo de esta Orden, que dice "aclarar", se afirma que en su párrafo segundo: "La disposición transitoria 5ª de la Ley de 26 de Diciembre de 1.957 añade a la condición de haber estado inscrito en el índice de empresas individuales o de deber haberlo sido, la de satisfacer cuota del Tesoro superior a 1.500 pts. o realizar un volumen de operaciones superior a 300.000 pts.". Y, sin embargo, lo que en realidad establece esta Disposición es que "por el ejercicio de 1.957, sólo será exigida a los contribuyentes referidos en el art. 56 que durante dicho año hayan estado inscritos, o debieran haberlo sido, en el índice de Empresas Individuales sujetas a imposición por la Tarifa III de la Contribución sobre Utilidades de la riqueza mobiliaria.

De todo lo cual podemos deducir:

1ª.- Lo que la Disposición Transitoria 5ª L.R.T. 1.957 hace es exigir dos requisitos:

- a) el establecido ya en el art. 56 de la misma ley en cuanto a mínimos.
- b) uno nuevo, exclusivamente para el ejercicio de 1.957, de haber estado inscrito o de deber haberlo estado en el Indice de Empresas.

2º.- La Orden de 27 de Mayo de 1.958 trastoca las dos cuestiones:

- a) no es a la condición de haber estado inscrito en el Indice a la que se añade la condición de los mínimos, sino lo contrario y sólo para el ejercicio de 1.957.
- b) lo que es más grave, desfigura por completo la condición de los mínimos para no estar sujeto a cuota por beneficios. Mientras que en el art. 56 L.R.T.- 1.957, el requisito de que la cuota fija anual no exceda de 1.500 - pts. va unido ("siempre que, además") a que el volumen de operaciones no sea superior a 300.000 pts., en la Orden que estudiamos no se establecen estos dos requisitos como acumulativos sino, por el contrario, como disyuntivos ("satisfacer cuota del Tesoro superior a 1.500 pts. o realizar un volumen de operaciones superior a 300.000 pts.").

De estas dos disposiciones consecutivas y opuestas se desprende el favor que las evaluaciones gozan por cuanto para estar excluido es necesaria la concurrencia - de los dos requisitos, mientras que para estar sujeto basta con que se de uno de los dos requisitos o que la cuota fija sea superior a 1.500 pesetas o que el volumen de operaciones sea superior a 300.000.

5.- Orden de 30 de Diciembre de 1.958. Determinó los contribuyentes sujetos a la cuota por beneficios - para dos ejercicios distintos.

- a) para los de 1.958, continúan los mismos requisitos que para 1.957. (O. 27 Mayo de 1.958)
- b) para los de 1.959 (desde 1 de Enero de 1.959 y para los ejercicios que se cierran dentro de dicho año natural, dice la Orden) se dá - un cierto retroceso por cuanto el requisito de haber pagado una cantidad no superior a - las 1.500 ptas. por cuota de Tesoro para estar excluido de la cuota por Beneficios, se eleva a 2.000 ptas. aún cuando el requisito del volumen de operaciones no superior a - 300.000 pesetas sigue en vigor y con carácter disyuntivo.

6.- Orden de 14 de Julio de 1.961.

Por un lado, prolongó la situación establecida

en la Orden 30 de Diciembre de 1.958 para el ejercicio de 1.959 a los de 1.960 y 1.961. Pero estableció que, a partir de 1 de Enero de 1.962 se volviese a los mínimos anteriores y con igual carácter disyuntivo (1.500 ptas. de cuota o 300.000 de volúmen de operaciones) de la Orden de 27 de Mayo de 1.958.

7.- Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de Junio de 1.964. art. 64. En la evaluación global se incluyen la totalidad de sujetos que ejerzan esta actividad incluso las personas y entidades que hubiesen renunciado, los no sujetos y los exentos. Ello con el fin de evaluar el rendimiento global. Luego se deduce la parte correspondiente a las personas no sujetas y exentas y el resto se imputará a cada persona o entidad, según las normas aprobadas, aunque únicamente constituirá base imponible la que se asigne a las personas sujetas que no hubieran renunciado a la evaluación global. Aunque la idea es clara, no deja de ser algo incongruente el estar hablando de la sujección de los no sujetos.

8.- Decreto-Ley 8/1.966 de 3 de Octubre, sobre medidas en orden al gasto público, represión del fraude, precios y estímulos al ahorro y a la exportación.

-Preámbulos: "El tributo constituye hoy un instrumento de primer orden al servicio de la política social y por ello, el fraude tributario resulta antisocial, por-

que atenta al principio de solidaridad".

II.- Represión del fraude fiscal y medidas de -
técnica tributaria.-

a) El Ministro puede excluir de las evalua--
ciones globales a las sociedades y entidades jurídicas o
personas físicas que: ejerzan determinada actividad, supg
ren cierta cifra de capital fiscal o de volúmen de opera--
ciones.

b) El Ministro puede excluir del régimen de
Convenios.

c) El Ministro puede establecer evaluaciones
globales y Convenios por periodos bienales
para determinadas actividades profesiona--
les, industriales o comerciales.

Como señalamos ya, este Decreto-Ley es el que -
determina el cambio de orientación y la vuelta a los méto--
dos ordinarios de determinación de bases. El Decreto-Ley
no establece normativa y procedimiento concreto, sino me--
ras autorizaciones. Con todo, hay que hacer notar: Prime--
ro, el Preámbulo plantea las mismas motivaciones que en -
la L.R.T.-1.957: un hecho, el fraude y la solución, medi--
das tributarias. Segundo, pero la solución propuesta en -
1.966 es la opuesta a la arbitrada en 1.957: la exclusión
de evaluación global y convenios. Tercero, el criterio pa

ra llevarla a cabo es doble: uno, de carácter cuantitativo-objetivo por actividades ejercidas; otro de carácter cualitativo-subjetivo por cifra de capital fiscal o volumen de operaciones.

9.- Decreto de 29 de Diciembre de 1.966. Texto Refundido del Impuesto.

Art. 22, 2.- Excepcionalmente limitarán su tributación en este Impuesto a la cuota de licencia aquellas actividades ejercidas por personas físicas, cuyas cuotas en dicha forma del Impuesto no excedan de 1.500 ptas anuales, siempre que además, su volumen de operaciones no sea superior a la cifra de 300.000 pesetas anuales.

3.- El Ministro de Hacienda, oída la Organización Sindical, podrá modificar, atendidas las circunstancias económicas, el ámbito de aplicación efectiva de este Impuesto mediante la variación de los límites indicados.

Evidentemente, el Texto Refundido no hace referencia concreta a los criterios establecidos en el Decreto-Ley anterior. Los límites en cuanto a mínimos siguen siendo los mismos que en 1.958 dándose al Ministro una nueva autorización que se suma a las establecidas por el Decreto-Ley 8/1.966.

10.- Orden de 25 de Noviembre de 1.967.-

Se dicta esta Orden al amparo del art. 9 a) del Decreto-Ley 8/1.966 de 3 de Octubre y en su Preámbulo se

dice: "a la vista de la experiencia obtenida, se hace ya aconsejable iniciar la aplicación del régimen de estimación individual".

A partir de 1 de Enero de 1.968 quedaron excluidos de evaluación global pasando a la estimación directa:

1ª) Actividades (criterio cualitativo-objetivo) Bancos Comerciales, Bancos Industriales y de Negocios, Cajas de Ahorro y Montes de Piedad, Seguros Generales, Reaseguros, Ahorro y Capitalización.

2ª) Personas o entidades jurídicas (criterio --cuantitativo-subjetivo) cualquiera que sea la actividad --que ejerzan, cuando su capital fiscal exceda de 100 millones de pesetas o su volúmen anual de operaciones supere --los 500 millones de pesetas.

En el apartado c) de este capítulo estudiaremos en concreto los criterios de exclusión y a aquel momento nos remitimos. Hay que señalar, no obstante, que el criterio cuantitativo cambia por completo la orientación de los mismos respecto a la legislación anterior. En 1.958 se establecían unos mínimos para no estar incluidos, es decir, que cumplidos aquellos mínimos se estaba sujeto a la evaluación. Ahora, en 1.967, el punto de partida es el contrario: cumplidos los mínimos se está exento.

11.- Orden de 27 de Noviembre de 1.968. No estableció ninguna clase de exclusiones ni criterios para llevarlas a cabo, sino que únicamente reguló el procedimiento

el cual será objeto de estudio en el apartado E) de este capítulo.

12.- Orden de 30 de Diciembre de 1.968.-

Con igual fundamento en el Decreto-Ley 8/1.966 de 3 de Octubre su Preámbulo dice que "parece oportuno, - en una segunda fase, ampliar los supuestos de aplicación de la misma (estimación directa) extendiéndola a otras - actividades y fijando, al propio tiempo, una nueva cifra límite en cuanto al volúmen de operaciones". Esta segunda fase hace referencia a otra, primera, constituida por la Orden de 25 de Noviembre de 1.967.

Las exclusiones adoptan también los dos criterios ya establecidos:

12) Actividades (objetivo): plantas de producción eléctrica con potencias instaladas superior a 5.000 K.V.A. fabricación de azúcar de remolacha y de caña; fabricación de cemento artificial, abonos minerales, material sensible fotográfico, neumáticos, antibióticos, hoteles de lujo, siderurgia integral, construcción naval (astilleros - con capacidad para unidades de más de 5.000 Tm.); construcción de material ferroviario; producción del automóvil, camión y tractor; fabricación de papel, cartón y cartulina (con capacidad teórica superior a 7.500 Tm.); edición de periódicos, producción de fibras artificiales y sintéticas; fabricación de cervezas; transporte aéreo regular y discrecional; transporte marítimo de altura y gran cabotaje.

2ª) Personas o entidades jurídicas (subjetivo) cualquiera que se la actividad o actividades que ejerzan, cuando su capital fiscal exceda de 100 millones de pesetas o su volúmen anual de operaciones supere los 200 millones de pesetas". Los requisitos son de carácter disyuntivo y al disminuir en 100 millones de pesetas el volúmen de operaciones, la posibilidad de exclusión es mucho mayor.

Esta Orden tiene una norma 3ª que nos produce cierta confusión, no por equivocarse en cuanto a la fecha en que se dictó la Orden regulando el procedimiento de exclusión que, como sabemos, fué el 27 de Noviembre de 1966 en lugar del 18 de dicho mes, sino por no hacer referencia alguna al capital fiscal como criterio alternativo de exclusión -lo cual habia sido establecido en la norma 2ª de esta misma Orden- quedando únicamente: "por ejercer alguna de las actividades señaladas anteriormente o por reunir el requisito de volúmen de ventas superior a 200 millones de pesetas".

b) Impuesto sobre Sociedades y Entidades jurídicas.

La enumeración de preceptos en este Impuesto es mucho menor que en el anterior por la razón ya sabida de

que la cuota del Impuesto Industrial se comporta como mínima en el de Sociedades.

1.- L.R.T.- 1957. art. 72.- La cuota líquida -- del Impuesto de Sociedades no podrá ser inferior a la suma de las que resulten de aplicar a los beneficios de cada actividad industrial o comercial que ejerza la empresa considerados separadamente, el tipo de gravámen y las normas señaladas en esta ley a efectos de la cuota por Beneficios del Impuesto Industrial.

Se considera a la sociedad como una persona individual en cuanto a cada una de sus actividades, cada -- una de las cuales, separadamente, tendrá que cumplir con los requisitos del art. 56 de la misma ley.

2.- Instrucción Provisional del Impuesto Industrial. Título II. Normas de adaptación a -- efectos de la cuota mínima del Impuesto sobre Sociedades. Orden de 9 de Febrero de 1.958.

-Regla 60: Remite al art. 72 L.R.T.- 1.957

-Regla 62: en la relación a que se refiere el -- parrafo 2 de la Regla 14, además de las personas físicas, se incluirán las sociedades y entidades jurídicas que, según los antecedentes existentes en el Sindicato o Agrupación, ejerzan las actividades del grupo a que el certificado allí señalado afecta.

Esta Regla nos confirma, en primer lugar, la - consideración de persona individual que tienen las socidades; en segundo lugar, que lo importante es la actividad ejercida.

3.- Instrucción Provisional del Impuesto sobre Sociedades. Orden de 13 de Mayo de 1.958. Regla 15. En lo referente a la evaluación global de los rendimientos de - las actividades industriales o comerciales ejercidas por entidades jurídicas, serán de aplicación las normas conteⁿidas en la Instrucción Provisional para la cuota por beⁿeficios del Impuesto Industrial aprobada por Orden de 9 de Febrero de 1.958 y disposiciones complementarias.

4.- Ley de Reforma del Sistema Tributario de 11 de Junio de 1.964. art. 100, 2.

Cuando se trata de actividades profesionales, - industriales o comerciales, las evaluaciones globales com^prenderán los rendimientos correspondientes a las entida^des que las ejerzan.

5.- Decreto-Ley 8/1.966 de 3 de Octubre. Igual que en el Impuesto Industrial.

6.- Orden de 25 de Noviembre de 1.967. Igual - que en el Impuesto Industrial.

7.- Decreto de 23 de Diciembre de 1.967. Texto Refundido del Impuesto.

- art. 24, 2.- Se aplicará la estimación directa para la determinación de los rendimientos a que afecte, cuando

el Ministro de Hacienda, de acuerdo con normas objetivas y con la antelación debida, disponga la exclusión del régimen de evaluación global de los sujetos pasivos que ejerzan determinadas actividades o superen cierta cifra de capital fiscal o de volumen de operaciones.

- art. 25.- El régimen de estimación objetiva se aplicará exclusivamente para determinar los rendimientos de las actividades comerciales, industriales, profesionales o agrarias, cuando no existiera la renuncia o el acuerdo ministerial del artículo anterior.

8.- Las Ordenes de 27 de Noviembre y 30 de Diciembre de 1.968 tienen igual aplicación que en el Impuesto Industrial.

c) Impuesto sobre Rendimientos del Trabajo Personal.-

1.- L.R.T.- 1.957.-

- art. 47.- Anualmente se fijará a los profesionales la base íntegra de imposición con carácter obligatorio, mediante el régimen de evaluación global regulado en esta ley.
- art. 48.- Los notarios quedarán sometidos al régimen general de tributación señalado en esta ley para los profesionales.
- art. 124 c).- Se autoriza al Ministro de Hacienda a aplicar a los artistas el régimen de evaluación global.

- art. 124 f).- Se autoriza al Ministro de Hacienda a excluir del régimen de evaluación global a los profesionales oficiales que perciben sus remuneraciones del Estado.

2.- Instrucción Provisional. Orden de 27 de Enero de 1.958.

- Regla 3ª. Anualmente se fijará a los profesionales comprendidos en los Títulos I y II del Real Decreto-Ley de 15 de Diciembre de 1.927 y no exceptuados expresamente, con carácter obligatorio, la base íntegra de imposición mediante evaluaciones globales de las retribuciones de cada profesión.
- Regla 28.- De conformidad con el art. 124 f) L.R.T, quedan excluidos de evaluación global los Administradores de Lotería y los Recaudadores de Contribuciones y de Hacienda.
- Regla 29.- Las disposiciones referentes a evaluación global no se aplicarán a los Notarios, como profesionales comprendidos en el apartado e) del art. 1º del Título - del Real Decreto-Ley de 15 de Diciembre de 1.927 en tanto no se disponga de modo expreso.

3.- Orden de 5 de Marzo de 1.958. 1ª.- El art. 47 de la L.R.T.- 1.957 deroga la Regla 49 de la Instrucción Provisional de 8 de Mayo de 1.928 y por tanto los ingresos profesionales obtenidos por las corporaciones y personas jurídicas están sujetos al citado Impuesto, sien

do de aplicación para el señalamiento de las bases impositivas, el régimen de evaluación global cuando corresponda.

La Regla 49 de la I.P. de 1.928, exceptuaba de tributación por los rendimientos de trabajo personal a las corporaciones y entidades sujetos a contribución por la antigua Tarifa III de Utilidades.

4.- Orden de 31 de Mayo de 1.958, Séptimo. La tributación de los Notarios, a efectos del Impuesto sobre rendimientos del trabajo personal, por razón de sus ingresos profesionales, se regirá por los preceptos de esta Orden, sin que sean de aplicación el régimen de la evaluación global, ni la retención del 2% previstos en el art. 47 L.R.T.-1.957, mientras continúe vigente este régimen de excepción.

5.- L.R.S.T. de 11 de Junio de 1.954.-

- art. 41, 2.- Cuando las sociedades y demás entidades jurídicas ejerzan las mismas actividades que los profesionales cuyas bases tributarias se determinan en el régimen de evaluación global, además de tributar, si procede, por la cuota fija o de licencia, habrán de ser incluidos en las correspondientes Juntas, a fin de que se les imputen los ingresos íntegros que correspondan a las actividades que ejerzan.

- art. 41, 5.- La valoración de los folios de los Notarios se efectuará mediante una Junta Mixta de contribuyentes y funcionarios. La valoración tendrá vigencia -

tres años si no es denunciada por la representación colegial y siempre que por lo menos hubiere estado vigente un año.

Se autoriza al Ministerio de Hacienda para determinar la fecha de entrada en vigor del nuevo régimen de valoración de folios.

- art. 47, 2.- El impuesto de los artistas, en cuanto actúen como independientes, se exigirá por cuotas fijas o de licencia, anuales o irreducibles, y por estimación objetiva realizada a través del régimen de evaluación global. De la cuota resultante por este régimen se deducirá, en cuanto sea procedente, la cuota fija o de licencia, que tendrá carácter de mínima en todo caso.

Por Decreto se regulará la gradual aplicación a estos contribuyentes del régimen de cuota variable a través del sistema de evaluación global.

6.- Decreto 2720/ 1.965 de 14 de Agosto. Se regula el régimen tributario de artistas y deportistas, en cuyo Preámbulo se afirma que con la implantación de la evaluación global se da "cumplimiento a un principio de ineludible exigencia, cual es que el impuesto adquiriera el punto de extensión y generalidad de que hoy carece". Y así, se dispone en su Disposición Transitoria la aplicación gradual del sistema a partir de 1º de Enero de 1.966 "hasta su total implantación".

7.- Orden de 30 de Noviembre de 1.965. Desarrolla el Decreto anterior, regulando todo el procedimiento de evaluación global para los artistas y deportistas independientes en los mismos términos que en las Instrucciones Provisionales. Pero añadiendo unas obligaciones para el contribuyente que eliminan en parte la ceguera del sistema. Por un lado, una declaración en la que se debe hacer constar los datos y antecedentes relacionados con la actividad desarrollada en el año natural anterior. Por otro, deben llevar un libro-registro, diligenciado en la Delegación de Hacienda, y en el que se hagan constar los ingresos íntegros obtenidos por sus actuaciones y las cantidades satisfechas a empleados y obreros a su cargo, y por actividades llevadas a cabo en el extranjero que hayan de ser desgravadas en España.

8.- Decreto-Ley 8/1.966 de 3 de Octubre. Nos remitimos al apartado del Impuesto Industrial en donde se recoge el art. 9 de este Decreto-Ley que afecta igualmente a los profesionales.

9.- Decreto de 2 de Marzo de 1.967. Texto Refundido del Impuesto.

- art. 40. Reafirma el carácter obligatorio del régimen de estimación objetiva y el sistema de evaluación global pero exceptuándose expresamente las Administraciones de Loterías y los Recaudadores de Contribuciones y Hacienda y las Diputaciones Provinciales en cuanto órganos recaudadores del Estado.

A estas exclusiones que existían ya desde 1.958, se añaden las autorizaciones para excluir que el Ministro tiene desde el Decreto-Ley 8/1.966, pudiendo disponer, de acuerdo con normas objetivas, la exclusión de personas físicas, sociedades y entidades jurídicas, bien por -- ejercer determinada actividad, bien por superar cierta cifra de ingresos profesionales.

- art. 49. Regula el régimen aplicable a los Notarios en iguales términos que lo había hecho en el art. 41, 5 de la L.R.S.T.-1.964 pero añadiendo que "en ningún caso podrá investigarse el protocolo notarial por razones tributarias".

En la Disposición Transitoria 2ª se concede, una voz -- más, autorización al Ministro para determinar la inclusión de los Notarios a evaluación global, por el nuevo régimen de valoración de folios establecido en el anterior art. 49.

- art. 71 y Disposición Transitoria 4ª. La determinación de la base tributaria correspondiente a las actuaciones independientes a través del sistema de evaluación glo--bal, se limita a los artistas que incurran en una serie de circunstancias señaladas en el Texto Refundido; así, se habla, con criterios subjetivos, de actuaciones en -- hoteles de lujo o en ciudades de más de trescientos mil habitantes, a un mínimo de actuaciones mayor de treinta anuales, etc.

Pero además de estos criterios de inclusión se le dá - una nueva autorización al Ministerio de Hacienda para - que disponga "gradualmente la aplicación del régimen de evaluación global a los demás contribuyentes que realicen actuaciones independientes hasta su total implantación".

10.- Ley de 8 de Abril de 1.967, art. 4º, 7. Se rá de aplicación a los Notarios el régimen de evaluación global a partir de los ingresos de 1.967. La base global y la imputación individual estará determinada por el valor que se asigne al folio.

11.- Orden de 29 de Abril de 1.967. En adelante los Notarios no tendrán que presentar declaración de ingresos, según lo establecido en la Orden de 31 de Mayo de 1.958.

12.- Orden de 31 de Octubre de 1.968 por la que pasan a estimación directa los Delegados del Patronato de Apuestas Mútuas Deportivo-benéficas.

13.- Ley 60/1.969 de 30 de Junio de Reformas - Tributarias. Art. 4. El Ministro de Hacienda podrá disponer, de acuerdo con normas objetivas y con la antelación debida, la exclusión del régimen de evaluación global de determinadas actividades profesionales o artísticas o de personas que, ejerciendo estas, superen cierta cifra de ingresos profesionales, fijada con carácter general para todas las profesiones o actividades artísticas.

14.- Orden de 11 de Diciembre de 1.969. Establece la aplicación a los jugadores de fútbol de segunda división del régimen de evaluación global, a partir de 1 de Enero de 1.970.

15.- Decreto 3427/1.969 de 19 de Diciembre, - por el que se aprueba la redacción completa de los preceptos de los textos refundidos de las leyes de los Impuestos Directos sobre la Renta, modificados por la Ley 60.1.969 de 30 de Junio.

- el art. 40, 3 a) del Texto Refundido queda redactado - plenamente de acuerdo con la Ley 60/1.969, referido a profesionales pudiéndoseles excluir bien objetivamente por el ejercicio de la profesión, bien por superar, determinada cifra de ingresos en el ejercicio de la misma.
- art. 49 bis, creado por este Decreto, bajo el título - de "estimación directa" en cuyo cómputo de ingresos se tendrá en cuenta la cifra total de los obtenidos por - el contribuyente en el período de imposición.
- art. 71, al cual se le añade un apartado seis, y la - Disposición Transitoria 4ª desdoblan la forma de determinar los ingresos de los artistas. Desde este momento son aplicables la estimación directa y la objetiva; la línea divisoria entre ambos métodos está en la exclusión (prevista en el nuevo apartado 6 del art. 71); ya no se habla de sometimiento a evaluación global, sino, - lógicamente, al gravámen (R.T.P.) cualquiera que sea -

el régimen de las bases imponibles.

16.- Orden de 27 de Diciembre de 1.969. En dicha Orden se afirma que, la experiencia obtenida aconseja extender al Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, el régimen de estimación directa para la determinación de las bases imponibles en forma gradual, limitándolo en una primera etapa, a algunas profesiones. A partir del 1 de Enero de 1.970, quedaron excluidas las siguientes profesiones: Notarios; Notarios de los Tribunales eclesiásticos; Registradores de la Propiedad; agentes colegiados de Cambio y Bolsa; Corredores oficiales de Comercio y Agentes de Aduanas.

d) Exclusiones en otros impuestos con sistemas objetivos.-

La evolución histórica de las exclusiones de la evaluación global, tiene un directo paralelismo en cuanto a las exclusiones de actividades y sujetos de los sistemas objetivos de determinar cuotas o elementos para -- llegar a la base que no son evaluaciones globales.

1.- Orden de 3 de Noviembre de 1.966, por la que se excluyen del régimen de Convenios para la exacción del Impuesto sobre el Tráfico de Empresas de determinadas actividades y empresas.

Esta Orden es la primera norma que se dicta como consecuencia del Decreto-Ley 8/1.966. Como se ve, al mes de este Decreto-Ley se excluyeron actividades y empresas de Convenios para fijación de cuotas, mientras que para la exclusión de evaluaciones tuvo que pasar un año.

2.- Orden de 20 de Abril de 1.968 que modifica la anterior Orden, en cuanto al Impuesto sobre el Tráfico de Empresas y excluye a determinadas empresas de los Impuestos Especiales.

3.- Ley 60/1.969 de 30 de Junio en su art. 2, - modifica el Texto Refundido de rústica al cual se añade - un segundo párrafo a su art. 42, en los siguientes términos "El Ministro de Hacienda podrá disponer, de acuerdo con - normas objetivas y con la antelación debida la exclusión del régimen de estimación directa de aquellas explotaciones agrícolas, forestales o ganaderas o mixtas cuya base imponible por cuota fija, supere el límite de cuatrocientas mil pesetas".

4.- Orden de 23 de Julio de 1.969, dió aplicación al precepto anterior.

e) Conclusiones

De esta evolución legislativa podemos sacar una serie de conclusiones y constatar algunos hechos:

1º.- Notamos una excesiva reiteración en las au

torizaciones legislativas dadas al Ministerio de Hacienda sobre el mismo tema y objeto, sin que sean empleadas sino despues de haberse repetido en varias ocasiones.

2º.- La repercusión que el fenómeno de las exclusiones ha tenido en los Textos Refundidos de los diversos impuestos es distinta. Los Textos Refundidos que, según la Disposición Transitoria primera de la L.G.T., tiene por finalidad el "regularizar, aclarar y armonizar las leyes tributarias vigentes", tuvieron en cuenta las exclusiones en el caso del Impuesto de Sociedades y en el del Rendimiento del Trabajo Personal, mientras que, por el contrario, nada se dijo de ellas en el Impuesto Industrial. De todos modos, pensamos que la razón es simplemente la proximidad existente entre el Decreto-Ley 8/1.966 y el Texto Refundido del Impuesto Industrial, dos meses; y la mayor distancia respecto a los otros Textos Refundidos, un año y dos meses en relación a Sociedades y cinco meses en relación al I.R.T.P.; aunque hay que tener en cuenta siempre la distinta problemática que este Impuesto presenta, en razón a la evolución de los rendimientos de los Notarios y de los Artistas.

3º.- La Legislación que hemos examinado presenta una doble línea evolutiva. Esa doble línea es la de la exclusión y la de la inclusión al sistema de evaluaciones -

globales. Y mientras el I.I. -y el I.S.- participan únicamente de la primera, el I.R.T.P. presenta en su evolución momentos propicios a una y a otra de las posibilidades. - Es suficientemente clara la evolución den el I.I., tendente a una progresiva exclusión, bien sea por criterios objetivos bien por lós subjetivos.

4º.- En cuanto a las exclusiones del I.I. e I. S. ni el Decreto-Ley 8/1.966 ni las órdenes posteriores - que lo desarrollaron dan motivo alguno que fundamente la conveniencia de volver a la estimación directa. Sin embargo, sí encontramos justificación pam las nuevas inclusiones en evaluación global, consistentes en la "ineludible exigencia... de extensión y generalidad", (2) pero no referida al sistema de evaluación sino a la aplicación del Impuesto de Rendimiento de Trabajo Personal.

5º.- En cuanto al I.R.T.P. podría presentarse - una cierta perplejidad, puesto que, en principio, parece que debería haber sido en este impuesto en el que las evaluaciones globales, por su carácter obligatorio y general con que fueron impuestas, se hubiesen afianzado en mayor medida y, sin embargo, nos encontramos con nuevas inclu-siones llevadas a cabo bastantes años después de su co-mienzo , aunque la autorización legislativa para ello, es de 1. 957 . (3) . La razón parece evidente ya que -

las lagunas informativas que la Administración tenía respecto al desconocimiento de contribuyentes era mayor de la que podía existir respecto al I.I. por pequeñas empresas. Fundamentalmente los artistas independientes se mantuvieron al margen de la fiscalidad y su incorporación al gravámen por R.T.P. a través de evaluaciones globales estaba fundamentada en la misma motivación que en 1.957 impulsó al legislador a crear esta institución. Aunque, quizás en este caso, el afán recaudatorio no haya representado un papel tan primario como entonces, sí, por el contrario, ha tenido una importancia decisiva la intención de la Administración de descubrir a nuevos contribuyentes por medio de las evaluaciones. Una vez conocidos, es posible -- que la evolución lógica y deseable de la legislación continúe y que estas actividades profesionales en un futuro pasen a contribuir por estimación directa. Ello es más evidente cuanto que el Decreto de 19 de Diciembre ha abierto ya la posibilidad de excluir a los artistas independientes de la evaluación global sometiendo a la estimación directa con lo cual ni incluso para ellos queda el sistema de 1.957 con valor de aplicación general. Así pudo decir el Dictámen del Consejo de Estado que de lo que se -- trataba era de "ampliar la aplicación del régimen de estimación directa." (4)

69.- En un caso del I.R.T.P., la evolución desde 1.957 hasta hoy es contradictoria, respondiendo a una fluctuación de la Administración entre su interés y finalidad y la presión del grupo de contribuyentes. Nos referimos a los Notarios, los cuales han pasado por cuatro fases alternativas de inclusión y exclusión del régimen objetivo, como lo demuestra la progresión legislativa. (5). Después de dos autorizaciones legislativas para que se les aplicase el régimen objetivo, finalmente se les sometió - por la Ley de 8 de Abril de 1.967 para los ingresos obtenidos a partir de 1 de Enero de dicho año, pero únicamente lo fueron durante los ejercicios de 1.967, 1.968 y 1.969. A los dos años, una nueva autorización de opuesto sentido, (6) posibilitó a la Administración su exclusión lo cual hizo por la Orden de 27 de Diciembre de 1.969.

B) Voluntariedad o forzosidad de la Evaluación.

La Opción.

a) Regimen forzoso, facultativo y obligatorio.

La voluntariedad o forzosidad del sistema presenta el cuadro de posibilidades en el art. 49, 2 de la L.G.T. al decir que "la Ley propia de cada tributo podrá establecer el carácter forzoso o voluntario de este régimen, sin perjuicio, en el primer caso, de que en la propia ley se conceda a los contribuyentes, con carácter in-

dividual, el derecho a optar por el régimen de estimación directa".

Se pueden dar los siguientes casos en la regulación de la Ley:

1º) Carácter forzoso del sistema: se parte de la imposición exclusiva de un sólo régimen.

2º) Carácter forzoso con derecho a opción: se parte de la imposición de un sistema pero no con carácter exclusivo, ya que la opción supone una excepción en favor de un segundo régimen subsidiario.

3º) Carácter voluntario, el cual supone que se parte de la elección libre entre dos regímenes alternativos en pie de igualdad.

Sin embargo, todo ello es únicamente cierto en parte y las categorías expuestas en este art. 49, 2 son evidentemente confusas. En primer lugar si por "forzosidad" entendemos imposición de un régimen en exclusiva, la opción desvirtúa este principio ya que en el art. citado únicamente es a ella, a esta forzosidad, a la que se une la posibilidad de opción. En segundo lugar, el carácter de voluntariedad como alternativa de elección entre regímenes antes de estar sometido a alguno de ellos no se dá, ya que el principio en todos los impuestos es el de generalidad del sistema de evaluación -al comienzo- y de no generalidad, a partir del Decreto-Ley 8/1966. Si el carác

ter voluntario no existía después de 1.957, mucho menos existe en 1.966. En tercer lugar, no alcanzamos a comprender cual es la línea divisoria legal entre la voluntariedad y la forzosidad con opción. Todo lo cual nos conduce a preferir las categorías siguientes:

a) Forzosa: imposición de un sólo régimen (estimación objetiva) sin posibilidad de sustraerse a él (Rendimientos de Trabajo Personal en su primera configuración)

b) Facultativa: establecimiento de dos regímenes posibles (estimación directa y objetiva) con elección de uno de ellos, ya que el establecimiento de un régimen con carácter voluntario -según la dicción del art. 49, 2 L.G.T.- supone la existencia de otro alternativo.

c) Obligatoria: establecimiento de un sólo régimen general (estimación objetiva) con la posibilidad de renunciar a él, optando como excepción por otro régimen (estimación directa).

Pero sea cual fuera la categoría expuesta, los sistemas que entran en juego con carácter forzoso, facultativo u obligatorio, son siempre dos, la estimación objetiva y la directa. Es importante señalar este extremo por cuanto, tanto la L.R.T.-1.957 como la I.P.I.I. (Regla 5ª) presentan una confusión en torno de la opción al ser planteada ésta entre la "evaluación global e individual" ya -

que si consideramos que evaluar es determinar por cálculo el valor de alguna cosa tan objetivo será evaluar globalmente como individualmente una base. En realidad, al ejercer el derecho de opción y renunciar a la evaluación global, no se entra en una evaluación individual, sino que la base, según expresión de la misma Regla 5ª I.P.I.I. se determina "exclusivamente de la contabilidad" y esta es, según el art. 48 L.G.T. el medio de la estimación directa.

b) La opción entre estimación objetiva y directa

Llegados a la conclusión de que la opción se establece entre la estimación objetiva global y la directa individual, (7) hay que hacer una aproximación a esta figura desde distintos puntos de vista.

1.- Presunción de aceptación

La existencia de un régimen obligatorio de aplicación con carácter general, deriva del mandato de la misma norma. Esta aplicación general tiene dos límites que son los que nos determinan concretamente las categorías a que antes nos referíamos, forzosidad u obligatoriedad.

El mandato de aplicación general puede ser limitado en sentido restrictivo por la renuncia en tiempo y forma de un contribuyente individual. Ahora bien, esta limitación va acompañada de una presunción: la no renuncia

expresa supone ("se presumirá aceptado", art. 58 L.R.T. 1.957) la aceptación del sistema obligatorio general. Estamos ante una presunción "iuris et de iure" en la que no cabe una prueba en contra del hecho presumido, es decir, se acepta como verdadera y válida la aceptación del sistema de evaluación global por la evidencia de otro hecho, - en nuestro caso de carácter negativo, la falta de renuncia (8). Este mecanismo de la presunción es lo que nos demuestra con mayor claridad la falta de libertad para una opción ante posibilidades alternativas, según el esquema antes planteado.

La otra limitación al mandato de aplicación general, es de sentido extensivo por cuanto el Gobierno por Decreto acordado en Consejo de Ministros, a propuesta del de Hacienda, podría eliminar la opción, haciendo el sistema obligatorio y único, es decir, forzoso. (9).

Es de notar que, mientras el contribuyente puede oponerse al mandato de la ley por el derecho de opción no puede hacerlo al mandato del Consejo de Ministros una vez aprobado el Decreto. Por otro lado, tendríamos que considerar la desvirtuación total que el principio de aplicación general ha tenido desde el Decreto-Ley 8/1966 por la exclusión, la cual no tiene por fundamento inmediato - un Decreto del Consejo de Ministros, sino las órdenes del Ministro de Hacienda.

2.- Excepción al Sistema

La opción supone una excepción pero al sistema extraordinario de determinar la base. Se establezca un círculo vicioso pues en el sistema tributario el procedimiento ordinario de estimación de las bases es el de estimación directa, mientras que el procedimiento extraordinario (excepción al sistema) es el de estimación objetiva. Pero una vez dentro de la excepción, es decir, una vez -- que la ley obliga al contribuyente a someterse a una estimación objetiva puede darse una nueva excepción (en este caso lo que sería una "excepción a la excepción") por la cual el contribuyente puede optar por el sistema de estimación directa, es decir, por la norma general o procedimiento ordinario.

Si el legislador quiere establecer la primera -- excepción (excepción al sistema) quizás lo lógico sería -- que una vez dentro del procedimiento extraordinario no -- volviese a salir de él, máxime a base de negarlo, y se mo viese dentro de su ámbito haciendo que la opción (segunda excepción) no pudiese ser en favor de la estimación direc ta, sino en favor de la estimación objetiva de carácter in dividual, que es la posición que por su redacción adoptan tanto la L.R.T. 1957 en su art. 57 como la Regla 5ª de la I.P.I.I.

Ahora bien, estas remisiones de un sistema a -- otro en la determinación de las bases fué igualmente recogida en los Textos Refundidos que siguieron a la L.R.S.T. 1.964. Mientras que en unas ocasiones es la estimación directa el techo de la determinación de la base mediante el recurso de agravio absoluto cuando se estima que la base imputada individualmente por una Junta es superior a la -- que resultaría por aplicación estricta de las normas reguladoras de la determinación de la base imponible en régimen de estimación directa. (10), en otras ocasiones es la estimación objetiva el punto final a que se dirige o se -- refiere la estimación directa, cuando, en caso de omisión o falseamiento en cuentas de una operación por parte de -- un contribuyente que haya optado por el régimen de estimación directa, la base imponible no podrá ser inferior a -- la que resultaría de la estimación objetiva. (11).

3.- La "renuncia a posteriori". Jurisprudencia.

La estimación directa como subsidiaria de la evaluación global puede darse, además de por la renuncia ejerciendo el derecho a optar, por haberse planteado un recurso de agravio absoluto contra la base imputada en la Junta mixta. Dicho recurso podría ser rechazado de plano (12) si la inspección y comprobación minuciosa ponía de manifiesto que el contribuyente no cumplió las obligaciones --

contables, propiniéndose después de la L.G.T. (13) la competencia del Jurado lo cual quiere decir, a sensu contrario, que si las obligaciones son cumplidas correctamente el recurso no es rechazado pudiendo prosperar la afirmación del contribuyente la cual es comprobada por la Administración a través de la contabilidad en el procedimiento de estimación directa.

Ha sido la Jurisprudencia del TS la que ha dado esta denominación de "renuncia a posteriori" al recurso de agravio absoluto (14) determinando que, admitido el recurso, debe estarse a lo que resulte de la contabilidad oficial sin que puedan traerse a colación ni puedan examinarse otros documentos extracontables. Por "contabilidad oficial" debe entenderse en estos casos -según el TEAC- no sólo los libros preceptuados en el Código de Comercio (como si se tratase de una estimación directa) sino también los establecidos en la Regla 25ª I.P.I.I. (como si se hubiese ejercido la opción) (15).

Otra de las consecuencias del recurso de agravios, considerado como renuncia, es la falta de desvinculación total con la base imputada por la Junta mixta, como si no se hubiese recurrido -como si no se hubiese renunciado-. La base imputada por la Junta, mantiene el TS (16) no es anulada al interponer un recurso de agravio absolu-

to ya que se practica una liquidación provisional sobre esa base al no pararse la acción administrativa.

4.- Fundamento jurídico de la renuncia.

De los documentos e impresos oficiales que hemos consultado (17) se deduce que el procedimiento de la renuncia mediante el ejercicio del derecho de opción viene dado por los siguientes pasos: 1º) Escrito del contribuyente dirigido a la Administración solicitando la renuncia. 2º) Escrito de la Administración dirigido al contribuyente solicitando ampliación de datos a la instancia de renuncia. 3º) Remisión por el contribuyente a la Administración de los datos solicitados. 4º) Acuerdo de la Administración accediendo a la renuncia.

Mientras que en unas ocasiones se habla de "instancia de renuncia", de "petición de renuncia" y de "acceder a lo solicitado", queriendo significar que la Administración parte de una propuesta consistente en la petición del contribuyente para dictar luego el acuerdo administrativo, en otras la redacción de los documentos es de signo distinto: "visto el escrito de la empresa por el que renuncia". Es decir, ¿El hecho de la renuncia se fundamenta en un acto de voluntad del contribuyente o es necesario también un acto de voluntad conforme de la Administración?. Ello es importante para conocer la efectividad de cada una de dichas voluntades y si la Administración puede denegar la petición de renuncia.

Es clara la necesidad de la instancia de renuncia a la evaluación por parte del contribuyente. (18) Ahora bien, el valor de esta instancia puede ser el de una mera petición o solicitud o el de una simple notificación a la Administración. Paralelamente a esta doble posibilidad el acuerdo de la Administración puede ser considerado con distinto significado y efecto: manifestación de voluntad aceptando la petición de renuncia o darse por enterada de la misma. Naturalmente, de lo anterior se desprende el que si consideramos la instancia del contribuyente como petición y el acuerdo de la Administración como voluntad de acceder, existe la posibilidad de que la Administración deniegue esta solicitud.

La posibilidad que tiene la Administración de dictar un acuerdo de contenido negativo, denegatorio, no creemos que pueda fundamentarse en la petición de ampliación de datos a la instancia de renuncia (19), ya que estos datos se ciñen únicamente a: actividad ejercida, provincia en donde se ejerce, epígrafe de licencia fiscal, y número de la junta en que se encontraba incluido; lo cual, a su vez, es un argumento en favor de que la renuncia es voluntaria dependiendo únicamente del contribuyente y no está sometida a ningún tipo de límites cualitativos ni -- cuantitativos como ocurre en el supuesto de la exclusión. Pero, no obstante, en el documento en el cual la Administración accede a lo solicitado (20) el fundamento legal -- que se cita es la Regla 6ª IPPII y el Art. 36 TRII. En el

primero de estos preceptos se establece que al escrito de renuncia deben acompañarse los libros a que se refiere la misma IPII en sus Reglas 25 y ss (21). En consecuencia, - parece que la Administración está facultada para denegar lo solicitado si esta obligación de presentar los libros contables y registros no se cumple. La renuncia está condicionada al cumplimiento de una obligación.

Sin embargo no hemos encontrado referencia explícita a ello ni en la legislación ni en la jurisprudencia ni en los modelos de impresos administrativos. En realidad, a nuestro juicio, no se ha hecho hincapié en este tema puesto que, posteriormente, la Administración tiene todas las facultades de inspección y petición de datos - sustanciales (22) en base a los cuales comprobar las operaciones del renunciante y al apreciar una sola omisión o - falseamiento en cuentas remitirse a la decisión del Jurado. Punto, este, confirmado por la jurisprudencia del T.S. (23).

La renuncia efectivamente puede ser denegada pero ello supondría que el contribuyente que pretende renunciar seguiría sometido a la evaluación global; mientras - que si no se deniega es sometido a estimación directa - con todas sus consecuencias- y fundamentalmente con la amenaza de pasar a la jurisdicción del Jurado.

Se perfila, por lo tanto, una distinción que - hasta ahora no se nos había planteado: la renuncia y la -

opción. La renuncia que es siempre a la evaluación, no quiere decir que la opción sea siempre en favor de la estimación directa ya que esta se ve desvirtuada ante la omisión o falseamiento en cuentas de una sola operación por el sometimiento a un tercer sistema de determinación de la base, es decir, la estimación en conciencia de los Jurados. En resumen: la renuncia es a la evaluación global y tiene efectos si se cumplen las obligaciones de presentar los libros legalmente previstos; en caso contrario se sigue sometido a estimación objetiva. La opción es en favor de la estimación directa y tiene efectos si se cumplen las obligaciones contables exigidas; en caso contrario se ve sometido a la estimación por Jurados.

c) Posición desfavorable al ejercicio de la opción.

El legislador de 1.957, así como adoptó una posición muy favorable a la generalidad del sistema tenía que, paralelamente, adoptar una posición muy desfavorable al ejercicio de la opción, lo cual abunda en el carácter obligatorio y no facultativo de los sistemas. SAINZ DE BUJANDA, puso de manifiesto hace ya tiempo este problema con lo que él denominó "normas beligerantes" en favor de las evaluaciones globales (24). En este sentido están tanto el art. 59 de la L.R.T.-1.956 (25) como la Regla 21ª párrafo tercero de la I.P.II (26).

El Tribunal Supremo (27) ha determinado lo que debe entenderse por "optar": toda elección entre dos co--

bas que significan un reconocimiento de la libertad individual y que llevan implícito el no poderse quedar con una y otra. No hay posibilidad de ambas ni sucesiva ni si simultáneamente. Las "normas beligerantes", es obvio, destruyen el concepto de opción.

Así como el art. 37 L.R.T.-1.957 (de carácter general) es de una expresión muy equilibrada en cuanto a los contribuyentes que hubiesen optado, el art. 59 citado, refiriéndose al Impuesto Industrial, es de clara beligerancia. Lo curioso es que entre las normas de carácter general, hay que esperar hasta la L.G.T. de 1.963, para encontrar oposición a la opción. En los números 3 y 4 del art. 49, queda patente esta beligerancia tanto en relación a las obligaciones contables cuanto en caso de omisión o falseamiento. Una vez más, vemos que lo que en 1.957 se promulgó con carácter de provisionalidad, andando el tiempo pasó a convertirse en normas, aunque ordinarias, de sentido general como son las que recoge la L.G.T.

d) Criterios de Exclusión

Para llevar a cabo la exclusión, el legislador español se ha servido de dos tipos distintos de criterios. Por un lado, un criterio subjetivo, de carácter cuantitativo, por el cual son excluidos contribuyentes cuyo capital fiscal o cuyo volumen de operaciones alcanza una cierta cantidad. Por otro, un criterio objetivo, de carácter cualitativo, que incluye a determinados contribuyentes por la naturaleza de la actividad o negocio que llevan a

cabo y con independencia de las cifras de capital fiscal o del volúmen de operaciones.

En nuestra legislación ámbos criterios han sido enunciados como posibles para ser aplicados, tanto al Impuesto Industrial como al Impuesto sobre el Rendimiento del Trabajo Personal, aunque posteriormente se han utilizado sólo parcialmente (28). En cuanto al I.I. el Decreto Ley 8/1.966 estableció ámbos criterios y de igual forma fueron recogidos por las Ordenes de 25 de Noviembre de 1.967 y Orden 30 de Diciembre de 1.968. Por lo que se refiere al I.R.T.P., también el Decreto-Ley 8/1.966 daba la posibilidad de aplicar ámbos criterios, recogiénolos igualmente la Ley 60/1.969 pero, sin embargo, la Orden de 27 de Diciembre de 1.969, únicamente aplicó en concreto el criterio objetivo al excluir ciertas profesiones.

a) Criterio Cuantitativo

Como hemos dicho, este criterio ha sido empleado hasta ahora en el I.I. exclusivamente. En el nº 2 de la Orden de 25 de Noviembre de 1.967, se estableció la exclusión de las empresas "cuando su capital fiscal exceda de 100 millones de pesetas". En segundo lugar, el nº 2 de la Orden de 30 de Diciembre de 1.968, excluía a las empresas "cuando su capital fiscal exceda de 100 millones de pesetas o su volúmen anual de operaciones supere los 200 millones de pesetas". Finalmente, el nº 3 de esta misma Orden señala, a efectos de aplicación del procedimiento de

exclusión regulado en la Orden de 27 de Noviembre de 1.968, el criterio cuantitativo exclusivo de "volúmen de ventas superior a 200 millones de pesetas".

En estas tres formulaciones del criterio cuantitativo hay que hacer señalar las contradicciones y la falta de claridad, al mismo tiempo que ver un dato elocuente en cuanto a la tendencia de la Administración en favor de la exclusión. Este dato es la reducción en 100 millones de pesetas en el índice del volúmen anual de operaciones. Es evidente que al disminuir la cantidad, el número de contribuyentes excluidos aumenta sensiblemente.

Las circunstancias cuantitativas que estamos analizando no son acumulativas sino que son disyuntivas, es decir, que es suficiente llegar a una de las dos cifras, la de capital fiscal o la de volúmen de operaciones, para ser excluido. Pero no obstante, de la redacción de los preceptos anteriormente citados, hay que notar que la norma 3 de la Orden de 27 de Noviembre de 1.968, parece negar el carácter disyuntivo hasta este momento mantenido, e incluso en la norma anterior de esta misma Orden, en el sentido de que esta norma 3ª sólo hace referencia a la cifra del volúmen de ventas, concepto que hasta entonces no había sido tenido en cuenta y no mencionando el criterio del capital fiscal. Esto plantea varias cuestiones a considerar, aunque su análisis necesita más de un enfoque económico que exclusivamente jurídico, como es el nuestro.

Por capital fiscal se entiende el capital desembolsado (29) más las reservas efectivas, es decir, deduciendo la parte correspondiente al activo ficticio.

El volúmen de operaciones (30) es un concepto análogo al volúmen de ventas, por lo cual su inclusión como nuevo término en el nº 3 de la Orden de 27 de Noviembre de 1.968, no altera el significado del punto de vista cuantitativo. No obstante, hay unas excepciones, en aquellos casos en que las empresas no tienen por finalidad llevar a cabo ventas en sentido estricto, como sucede en los supuestos de entidades de seguros, financieras, sociedades de inversión, bancos, y demás intermediarios financieros en general.

El volúmen de operaciones puede ser tomado como índice básico y único de la exclusión. La ortodoxia de este criterio en la evaluación global ha sido puesta en duda en algunas ocasiones tanto por la doctrina como por la jurisprudencia. Efectivamente, el tomar como punto de referencia el volúmen de operaciones realizadas puede llevar a desvirtuar la naturaleza del gravamen sobre los beneficios estemos ante un gravamen sobre la producción, lo cual es equivalente a suponer que todos los negocios de un grupo homogéneo de contribuyentes sometidos a una evaluación global tengan que ser positivos, no admitiendo la posibilidad de existencia de pérdidas en alguno de ellos (31). El TS (32) también criticó la exclusividad de este

criterio afirmando que se incumple el requisito de las Reglas 22 y 17 IPII al ser efectuada la asignación "con arreglo a un único índice básico, el volumen de operaciones y con total ausencia de índices de corrección".

La relación entre ambos índices, capital fiscal y volumen de operaciones, no existe con carácter directo ni determinante. Éllo podría parecer posible por el contexto en que están redactados los apartados 2 y 3 de la orden últimamente citada, ya que en el nº 2, la alternativa es entre capital fiscal y volumen de operaciones y en el nº 3, únicamente se hace referencia al volumen de ventas que, como hemos dicho, es equivalente al de operaciones. Podría pensarse que el legislador considera que a 100 millones de capital fiscal corresponden 200 millones de ventas. Pero ello es manifiestamente incierto desde todo punto de vista y son muchas las empresas que con un capital fiscal menor a 100 millones de pesetas, tienen un volumen de ventas notablemente superior a los 200 millones de pesetas.

b) Criterio cualitativo

Este punto de vista ha sido igualmente adoptado en el I.I., así como también ha sido el hasta ahora exclusivo del I.R.T.P.

En cuanto a negocios excluidos tenemos dos enumeraciones. La primera fue hecha por la Orden de 25 de Noviembre de 1.967 y en ella se incluían a los Bancos Comer

ciales, Bancos Industriales y de negocios; Cajas de Ahorro y Montes de Piedad, Seguros Generales, Reaseguros, Ahorro y Capitalización. Esta enumeración encierra a entidades financieras cuyos sistemas de gestión y administración interna exigen un elemento esencial, a su vez, para la Administración en su cometido de determinar el "quantum" del tributo por un sistema directo. Nos referimos a la contabilidad, y así puede decir el Prof. Fernández Pirla (33) que "el proceso técnico, económico y administrativo que tiene lugar en la unidad económica nos interesa contablemente en cuanto supone una estructura financiera y económica perteneciente a dicha unidad". El significado de la contabilidad en los estudios microeconómicos, es algo que escapa a nuestro objeto aquí; con todo, citamos lo que Fernández Pirla sigue diciendo (34): "Frente a la teoría económica clásica, basada en la continuidad de las funciones económicas de la empresa y la resolución del problema del óptimo con la técnica matemática del cálculo diferencial, se alza hoy un método más sencillo y de más posibilidades en el orden de la aplicación, que es la programación lineal. La aplicación de esta técnica específica, fundamentada en las hipótesis de ser lineales las funciones económicas de la empresa (funciones a maximizar o minimizar y funciones de condición), se adecua a la práctica contable de la empresa, con lo que revaloriza el papel de la contabilidad, al establecer conexiones más fuertes

entre esta disciplina y los modernos métodos de investigación microeconómica".

Son, por tanto, razones puramente objetivas. La existencia de la contabilidad, como elemento básico para una determinación directa de las bases imponibles, viene fundamentada en exigencias de la teoría microeconómica. Y a la Administración financiera le parece suficiente para que las inspecciones y comprobaciones que siguen a la declaración del contribuyente den el conocimiento de la capacidad contributiva real del sujeto.

Todo lo dicho es igualmente aplicable a las actividades excluidas, igualmente por este punto de vista - objetivo basado en la seguridad, por la Orden de 30 de Diciembre de 1.968 y que fueron enumerados en el lugar oportuno del apartado A) de este Capítulo.

En cuanto al Impuesto sobre el R.T.P., la única exclusión hecha hasta hoy, también gira bajo los motivos de este criterio cualitativo. Así como en el I.I. eran actividades excluidas, aquí van a ser profesiones. Así en la Orden de 27 de Diciembre de 1.969 son enumerados: Notarios, Notarios de los Tribunales Eclesiásticos, Registadores de la Propiedad, Agentes Colegiados de cambio y Bolsa, Corredores Oficiales de Comercio y Agentes de Aduanas. Esta Orden Ministerial tenía un antecedente en el art. 4º de la Ley 60/1.969 de 30 de Junio, pero en ella nada se decía respecto a los motivos de exclusión de profesionales

ya que tanto dicho artículo como la exposición de motivos de la ley, tienen idéntica redacción. Así, pues, pensamos nosotros que es el mismo motivo que, en el caso del I.I., proporcionaba la contabilidad, es decir, la seguridad que en el desempeño de su función pública, proporcionan estas profesiones. Y como muestra de ello podemos citar el art. 32 del Reglamento de los Corredores de Comercio, de 27 de Mayo de 1.959, redactado según Decreto 3110/1968 de 5 de Diciembre. En él se dice que "los Corredores Colegiados - de Comercio están obligados a llevar por sí o por persona autorizada, los libros registro de las operaciones en que intervengan, con los requisitos establecidos en el art. 36 del Código de Comercio, anotando en ellos por su orden, - separada y diariamente, todas aquellas operaciones". Y de ja claramente sentado dicho artículo que "todo Corredor - llevará obligatoriamente, a los indicados efectos, al me- nos un libro registro".

De ello se hace eco la Orden de 5 de Diciembre de 1.970 al decir que los profesionales que, por disposi- ciones reguladoras de su actividad, vengán obligados a re gistrar todas sus operaciones profesionales, podrán que-- dar relevados de llevar el libro registro de ingresos a - que esta Orden se refiere, cuando así lo acuerde la Direc- ción General de Impuestos Directos, a instancia de los ór ganos corporativos de ámbito nacional de los respectivos profesionales.

Como es sabido, es una cuestión muy debatida la naturaleza de estos profesionales como funcionarios públicos. Pero en lo que sí hay unanimidad, es en que su actividad es el desempeñar funciones públicas. Y la exclusión está fundamentada en la certeza de llegar a un conocimiento real de sus bases por tener la Administración los elementos técnicos necesarios, aunque tengamos que señalar las limitaciones que, en cuanto a los Notarios por ejemplo, existen, por la imposibilidad de investigación del protocolo (35).

Una vez expuestos los dos criterios, una única cuestión queda, a nuestro modo de ver, pendiente. ¿Qué relación existe entre ambos?. Evidentemente este problema hace relación directa al tema de la capacidad contributiva y al método para conocerla. Si nos situamos en el punto de vista de la capacidad contributiva, el criterio cuantitativo adquiere toda su relevancia ya que una determinada cifra de capital fiscal o de volumen de operaciones, nos conducirá a conocer la realidad de las bases mientras que por el contrario, el mero ejercicio de una actividad o profesión no tiene relación causal y directa con dicha capacidad contributiva. Si, a la inversa, nos situamos en presencia del método para conocer esta capacidad, el criterio cualitativo es el que nos da una mejor confianza en cuanto a que las actividades o profesiones enumeradas ofrezcan garantías de conocimiento, siendo ello,-

a su vez, claramente independiente de un determinado volúmen de operaciones o de la superación de cierta cifra de ingresos profesionales.

Aunque la Ley 60/1.969 estableció respecto al - I.R.T.P. los criterios con carácter acumulativo, luego, - al llegar el momento de la exclusión concreta, la Administración optó por uno de los dos. En cuanto al I.I. sí han sido establecidos los dos criterios, siempre con carácter disyuntivo y la Administración así lo ha llevado a la - práctica.

Habría sido del mayor interés, para conocer las intenciones de la Administración y ver hasta qué punto - tiene rigor en su normativa, el haber podido hacer una serie estadística en la que tomando como punto básico el - criterio cuantitativo se comprobase si el criterio cualitativo podía o no subsumirse en él. Sentimos el que la Administración no nos haya proporcionado los datos necesasrios o no nos los haya podido proporcionar, debido a que no existen o no son accesibles a la investigación. El procedimiento pretendido era sencillo: tomar cada una de las actividades excluidas y ver si los sujetos que en cada - una de ellas la desempeñan llegan o no a la cuota cuantitativa establecida. De la mera lectura de las listas anteriormente citadas sólo podemos sacar impresiones, a falta de datos, y ellas son que si bien en un gran número de empresas que desarrollan aquellas actividades, las cifras -

de capital fiscal y de volúmen de operaciones son fácilmente alcanzados, en algunas otras es muy problemático - que sea así (vg. Hoteles de lujo; edición de periódicos) con lo cual no entendemos hasta sus últimas consecuencias los criterios con los que la Administración confecciona -por otro lado siempre a final de año- las listas de exclusiones.

Lo que si es cierto, según la normativa vigente y sin intentar descubrir las intenciones, es que los criterios de exclusión son excluyentes. Es decir, el contribuyente excluido por actividades lo es independientemente de las cifras cuantitativas de negocio o capital -fiscal. Y ello tiene una consecuencia importante en cuanto a la posibilidad de que entidades excluidas son incluidas de nuevo en evaluación global, en los ejercicios en que la Inspección descubrió que deberían estarlo. (36). Esta posibilidad sólo será válida para las exclusiones -subjetivas de carácter cuantitativo.

D) Los sujetos pasivos según los criterios de exclusión

a) Clasificación fiscal de las empresas

Los criterios que el legislador ha adoptado para llevar a cabo las exclusiones, y que han quedado expuestos en el apartado anterior, tienen como consecuencia el crear una clasificación de empresas desde el punto de vista fiscal.

La clasificación de las empresas es un tema difícil y sin soluciones unánimes debido, en gran parte, a los diversos puntos de vista que se pueden adoptar. Así, se ha optado frecuentemente por clasificaciones teleológicas que atienden bien a las actividades y funciones con las que se enfrenta la empresa (37) bien con la naturaleza de esa actividad económica productiva que desarrolla (38).

Guijarro Arrizabalaga establece los criterios de clasificación en torno a los elementos de la empresa, obteniendo con ello, una serie de posibles clasificaciones según sea el elemento adoptado: a) elemento personal, número de trabajadores (empresas pequeñas, medianas, grandes y muy grandes); b) elemento organizativo jurídico (Sociedad Anónima, Sociedad de Responsabilidad Limitada, etc.) c) elemento real, cuantía de la inversión de capital o cuantía de su volumen de operaciones o cifra de negocios (negocios pequeños, medianos, grandes y muy grandes); d) por las actividades desarrolladas (39). El autor citado, centra su atención en el último de los criterios enunciados. A nosotros, sin embargo, nos interesa, a efectos fiscales, en mayor medida el criterio del elemento real. No se le escapa a Guijarro Arrizabalaga la importancia de este enfoque al decir que "el interés de clasificaciones de este tipo puede ser grande según muy diversos objetivos.- Por ejemplo, como factor para conocer la distribución de

la inversión o la concentración de capitales" (40). Pero podemos ir más allá y llegar a una clasificación de empresas en grandes, medianas y pequeñas en función de ese elemento real: bien el capital, bien el volumen de operaciones o la cifra de negocios. Y este es el criterio que las normas de exclusión imponen en el ámbito fiscal.

Desde esta perspectiva económica, con todo, es igualmente difícil dar una definición clara y concisa de lo que sea dimensión o tamaño de una empresa. "Cuando se dice que la productividad de las empresas dependen de sus dimensiones, no se expresa una idea del todo clara. Ni las dimensiones, ni la productividad son conceptos inequívocos. ¿Cómo se determinan las dimensiones de una empresa? Si produce un sólo artículo, absolutamente uniforme, la cantidad producida del mismo podrá utilizarse como criterio. Pero éste es un caso excepcional; caso todas las empresas producen o pueden producir varios artículos, o varias calidades y variedades de un artículo. En este caso podrán utilizarse como criterios el número de máquinas o el de obreros, pero como tanto aquellas como éstos no son todos iguales, el criterio encuentra dificultades". (41). Ante el aspecto teórico del problema, se ha dicho que la dificultad reside en encontrar una medida que nos sirva para poder comparar dimensiones de establecimientos o empresas que, aún dentro de un mismo sector económico, producen bienes no necesariamente homogéneos, o que aún pro-

duciendo bienes semejantes, poseen instalaciones técnicas muy diferentes, programas de producción muy variados, organizaciones muy distintas, diversos grados de integración tanto vertical como horizontal, etc. (42). Esta serie de variables, evidentemente, dan mayor complejidad al problema y ante la necesidad de aportar una conclusión, - aunque sea a nivel teórico, se admite generalmente que la medida más fidedigna y más capaz de homogeneizar la multitud de variantes que pueden darse en la estructura de un establecimiento parece ser la determinación del valor añadido o producto neto.

Como se desprende de lo dicho, el criterio teórico de clasificación de empresas no coincide con el criterio cuantitativo que en la práctica española está legalmente establecido. Por otro lado, tenemos que recordar - que junto al criterio cuantitativo se sitúa otro de carácter cualitativo-objetivo y que, como también digimos, no tienen por qué coincidir obligatoriamente.

b) Criterio de la seguridad: la contabilidad

Pensamos que en el transfondo de la regulación de las exclusiones está presente el deseo y la intención de que cada sujeto contribuya según su real capacidad contributiva, volviéndose a la estimación directa, única que puede conducir a este resultado y cerrándose así el ciclo evolutivo de que ya se hablaba en 1.957. Para la Administración, la distinción entre empresas excluidas y no ex--

cluidas no se basa, en última instancia, en el criterio - objetivo o subjetivo expuesto en el apartado anterior. Es to representa sólo una motivación mediata de algo más - esencial y profundo. Ello es la seguridad que a la Admi-- nistración proporcionan las actividades o los sujetos que, alcanzando unas determinadas cifras, son excluidos en ór-- den al conocimiento de sus bases por un procedimiento ordi-- nario. Y esa seguridad deriva del hecho de que los suje-- tos lleven una contabilidad o determinados registros. Así, ha podido decir Fernández Pirla (43), la valoración extra-- contable del resultado periódico de la empresa se ha uti-- lizado frecuentemente en el ámbito fiscal cuando la conta-- bilidad no ofrece garantías suficientes para fundamentar en ella la base de imposición del tributo que grave el be-- neficio de la empresa.

1.- Coste de la contabilidad

En repetidas ocasiones se ha puesto de manifies-- to la dificultad de que la pequeña empresa lleve la conta-- bilidad exigida por las leyes y cumpla con las obligacio-- nes que el régimen ordinario de declaraciones y comproba-- ciones subsiguiente supone. Y esto era más evidente en - 1.957, por cuanto en aquel momento se había perdido -pese a los esfuerzos de los órganos de inspección- la confianza en la Contabilidad (44). Pero no es menos cierto, igualmen-- te, que la contabilidad cuyo objeto, según Masi, es el pa-- trimonio considerado en el aspecto estático y dinámico, -

cualitativo y cuantitativo (45) es algo connatural con el desarrollo de cualquier actividad de este tipo. Así, decía Gómez Aparici: "No creemos que exista ninguna persona formal que pudiese pretender que, a pretexto de la minoración de la presión fiscal indirecta, fuese suprimida la contabilidad social. Por ninguna ley positiva se puede modificar una ley natural, y la contabilidad es tan esencial a las actividades mercantiles como el aire a nuestros pulmones" (46). Lo indudable es el cambio de sentido de la contabilidad a raíz de la L.R.T.-1.957. A partir de este momento únicamente representa un dato más para llegar a conocer el beneficio global de una actividad primero y de un sujeto individual después. Cumple una función complementaria de información tanto para los ponentes encargados de dirigir los estudios económicos e investigaciones nececasias para llegar a la cifra del beneficio global, cuanto para la Inspección Técnica en los casos de recurso del contribuyente.(47)

La contabilidad, llevada legalmente, supone un coste que el legislador pretende ahorrar a la pequeña empresa sometiénola a estimación objetiva, logrando con ello que no eludan en mayor medida los impuestos, lo cual ocurre con la estimación directa; y ello aunque, como señala Martínez Genique (48) al establecer las estimaciones objetivas un rendimiento medio, las empresas mayores se vean beneficiadas en parte y la Administración defraudada,

por los márgenes de beneficio o cifra de negocios que excedan de esa media. Pero no se terminan aquí las consecuencias, pues los sistemas de rendimientos medios sólo son juntos para empresas medias ya que, como dicen Trota-bas y Cérèze (49) "tienen por efecto beneficiar (détaxer) a las empresas de rendimiento elevado y gravar por exceso (surtaxer) las empresas de mediocre rendimiento, cuya mediocridad sea debida a vicios inherentes a la empresa o a una presión económica externa de la cual no sea responsable". Sin embargo, en la evaluación la supresión de la contabilidad tiene una razón sustantiva, más profunda, que el ahorrar un coste y es el beneficio económico de carácter positivo que para el contribuyente supone la estima ción objetiva. Así, nuestro Tribunal Supremo pudo decir en St. de 27 de Octubre de 1.962 "que las anomalías apuntadas en el anterior considerando han sido consecuencia de la forma de proceder de la junta de evaluación, quien, siguiendo una pauta contraria a las directrices del sistema vigente, en el impuesto que nos ocupa (Impuesto de Sociedades para sus sus rendimiento ~~típicos~~) ha tratado a todo trance de que la sociedad del recurrente contribuya cuantitativamente tanto cuanto tiene declarado en su contabilidad, prejuzgando con este dato el criterio segundo en la formación de los índices, formados con el pensamiento puesto en que los mismos dieran la base declarada con cuyo método, la entidad demandante queda privada en bene-

ficio de otros contribuyentes, de la parte proporcional - que le corresponda, en la diferencia que en estos sistemas de reparto, notoriamente existe entre la base real y la - base global oficialmente fijada y determinante del impuesto."

El Profesor Albiñana estudiando este tema llegó a las siguientes conclusiones (50): 1º) La gran empresa - no puede renunciar a la contabilidad correcta encontrando en los procedimientos de evaluación global las mayores posibilidades de reducidos costes fiscales sin incurrir en fraude u ocultación; 2º) Por lo tanto, es más beneficioso para la grande o mediana empresa que para la pequeña; 3º) La discrecionalidad del sistema no se acomoda a las diferencias que en cualquier gremio, sector o grupo se dan - por razones tecnológicas.

En un planteamiento teórico, el coste de la contabilidad para el particular se convierte en coste para la Administración, cuando se le somete a estimación objetiva. Esta es la causa por la que, para los autores franceses últimamente citados, se diferencia y discrimina formalmente entre grandes y pequeñas empresas. Pero tenemos que observar, partiendo del principio de generalidad de la contabilidad en cualquier unidad económica que antes afirmamos, que el contribuyente sabrá con mayor certeza - sus rendimientos efectivos que el volumen de sus operaciones. Quizás el problema estriba en que su conocimiento se

basa en unos procedimientos que no son los legalmente establecidos y que indudablemente le supondrán un coste mucho menor. Ante esto, cabría pensar en modificar los sistemas de contabilidad adecuándolos a la pequeña empresa. No obstante, el Tribunal Supremo se ha opuesto a los intentos en este sentido declarando que las obligaciones contable -refiriéndose a los de la Regla 50 IPIS- son obligaciones "ex lege" que no pueden ser sustituidas por un "sistema de contabilidad mucho más moderno y práctico". "Si bien las empresas pueden adoptar particularmente el sistema contable que prefieran no cabe desconocer que en tanto no se modifique la normativa vigente, es de obligatoria denuncia y por ello es ineludible el cumplimiento de las prescripciones legales". El fundamento de ello es que "los llamados libros de los comerciantes ostentan en nuestro derecho determinado valor probatorio, que no cabe atribuir a otros sistemas de contabilidad diferentes por muy modernos que sean" (51).

En este último sentido apuntado, tenemos una experiencia en nuestro ordenamiento tributario, algo desalentadora. Nos referimos a las normas para la aplicación de la cuota proporcional de la contribución territorial rústica y pecuaria. En la Orden de 29 de Diciembre de 1.965 se estableció el régimen y las obligaciones contables para los contribuyentes que optasen por la estimación directa, determinándose que podrían llevar sus "apuntes -

contables en la forma que estimen más conveniente, con arreglo a los sistemas y procedimientos generalmente admitidos en la doctrina y en la práctica" (52); entendiéndose por contabilidad elemental "al sólo efecto de este tributo, aquella que se limite a consignar, debidamente sistematizados, los elementos de beneficio o pérdida que integren el resultado económico de un ejercicio" (53). Sin embargo, la Administración no mantuvo este criterio de flexibilidad pues con la Orden de 19 de Noviembre de 1.969 (54), si bien se determinaba que los sujetos sometidos a estimación directa "vendrán obligados a llevar contabilidad en la forma que estimen más conveniente", se les obligó también a que como mínimo llevaran diez distintos registros ajustados a modelo oficial (55). Naturalmente, esta normativa era completamente opuesta a lo anterior, contraria a cualquier evolución lógica del sistema y de mayor complejidad y coste que la contabilidad preceptuada en el Código de Comercio. De lo cual es clara muestra la oposición de la Hermandad Sindical Nacional de Labradores y Ganaderos y la modificación introducida por el Ministerio de Hacienda en Orden de 24 de Febrero de 1.970, estableciendo dos posibilidades: una, sistemas de contabilidad por partida doble mediante los libros previstos en el Código de Comercio; otra, seguir con el sistema de la Orden de 19 de Noviembre de 1.969, eliminando tres de los libros-registros allí enumerados.

Esta evolución narrada no se ha dado en ninguno de los impuestos que tienen la evaluación global como sistema de estimar las bases. En 1.957, el contribuyente que optase por estimación directa, no sólo quedaba sometido a las obligaciones contables comunes (56) sino que, en virtud del nº 5 del art. 33 del Código de Comercio, también quedaban sometidos a las obligaciones impuestas por las leyes especiales, en este caso, las Reglas 25 y 26 de la I.P.I.I. que establecían una serie de libros-registro complementarios (57). Teniendo en cuenta que un contribuyente que desarrolle actividades distintas debe de determinar por separado los rendimientos de cada una de ellas estando obligado, en consecuencia, a llevar tantos juegos de libros como número de actividades (58). A raíz de las Ordenes reguladoras de las exclusiones del I.I. no se ha establecido ningún tipo de contabilidad especial o libros-registro específicos, ni se ha hecho referencia alguna a las obligaciones contables de la evaluación individual de las Reglas 25 y 26 de la I.P.I.I. antes citadas. Por el contrario, siempre se habla de que, para los sujetos excluidos, las bases determinadas por estimación directa, se deducirán de su contabilidad. Pensamos, ante esto, que las obligaciones de la I.P.I.I. están derogadas para los excluidos pero no para los que hayan optado renunciando a la evaluación, lo cual es una manifiesta incongruencia, dado que estas dos Reglas antes citadas tienen un carácter

claramente sancionador o represivo en favor de la evaluación y que hoy carecen de sentido. Lo cual se da igualmente en caso de interponerse recurso por agravio absoluto - que, al ser una "renuncia a posteriori" del régimen de - evaluación global (59), exige ambos tipos de libros contables (60) sin que puedan ~~ta~~erse a colación ni puedan examinarse otros documentos extracontables. El criterio de lo que se entienda por llevar contabilidad oficial ha sido - interpretado, en ocasiones, en sentido sumamente estricto, rechazándose un recurso por no llevar libro copiador de - cartas y telegramas y no efectuar las anotaciones contables día por día (61).

Finalmente, sólo en el I.R.T.P. se han impuesto obligaciones formales a los profesionales excluidos, estableciendo la Orden de 5 de Diciembre de 1.970 que "las - personas físicas que ejerzan actividades profesionales, sujetas al régimen de estimación directa en el Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal, vendrán obligadas a llevar un libro registro de ingresos profesionales, ajustado a modelo oficial, en el que queden anotadas, con el debido detalle de fichas y clientes, todas sus percepciones, de cada una de las cuales deberán tener el adecuado justificante que conservarán, junto con el libro-registro, a disposición de la Administración durante el periodo de prescripción del impuesto". "Este libro registro debe ser diligenciado con anterioridad a su utilización por la Administración de Tributos del domicilio fiscal del -- contribuyente".

2.- Renuncia a la contabilidad por la Administración y presunción de los beneficios. Jurisprudencia.

La razón formal por la que la contabilidad no puede tener influencia alguna es la de que en la evaluación global no se calculan beneficios sino bases imponibles, aunque luego se hace la ficción de que las bases evaluadas globalmente "tienen el caracter de bases impositivas, es decir, beneficio líquido o neto del negocio" (62) o que "la base impositiva que estiman las juntas constituye una asignación de beneficios netos que sustituye a la que en el sistema de evaluación individual se concreta en virtud de datos ciertos, registrados en contabilidad, por diferenciación entre el cómputo de los ingresos y los gastos necesarios para su obtención" (63).

La contabilidad podría tener influencia en dos ocasiones; en el período de formación de la voluntad de la Junta que conduce a establecer la base individual, y en la fase posterior a dicha imputación, momento en el cual la Administración recobra para sí la titularidad de la relación jurídica formal. Pues bien, la contabilidad no participa en ninguno de ambos momentos. El razonamiento que tanto el TS (64) como el TSAC (65) hacen es el siguiente:

1º. El fin de la evaluación es fijar bases.

2º. En la determinación de las bases no tiene ninguna influencia inmediata la contabili-

dad de los miembros del grupo ya que lo único que se puede tomar en cuenta son los estudios económicos.

- 3º. En consecuencia, es lógico que se declare nula e ineficaz la influencia posterior de datos contables al no haberse podido tener en cuenta anteriormente.

Por otro lado no faltan opiniones favorables a la conjunción de los dos métodos, contabilidad y estudios económicos, como sistema ideal (66). Ya en este sentido - la Regla 6 I.P.I.I. había previsto la posibilidad de coordinación entre ambos elementos.

3.- Fundamento material de la contabilidad y de los datos aportados a la evaluación.

Una última observación queremos hacer sobre este importante tema de la contabilidad. Como es sabido, en la fase de formación de la voluntad sobre la cifra global y su imputación individual, sobre la base de los estudios económicos, uno de los elementos fundamentales para ello son los datos aportados por los contribuyentes del grupo, los cuales tienen que colaborar mediante la contestación a los cuestionarios de petición de datos que la Administración les exige.

Analizando el contenido de estos formularios - (67) llegamos a la conclusión de que el sujeto pasivo, para contestar acertadamente a lo que en ellos se les pide, tiene necesariamente que llevar una contabilidad y libros

en los cuales encuentre los datos adecuados para la Administración. Normalmente los apartados que se incluyen en los cuestionarios son:

- a) Filiación de la empresa.
- b) Licencia Fiscal: epígrafes y cuotas del Tesoro devengadas.
- c) Locales ocupados: fábrica, almacén; lugar, - superficie; alquiler.
- d) Capital invertido en la actividad: propio de semboldado más reservas y ajeno.
- e) Personal empleado: obreros, técnicos, administrativos, familiares. Su remuneración y seguros.
- f) Datos Contables: determinación del beneficio bruto; gastos del ejercicio; resultados.
- g) Datos complementarios: materias primas consumidas, KW consumidos, vehículos, maquinaria.

Pero hay otro factor de mayor importancia a nuestro modo de ver y es que, en una gran mayoría de los Cuestionarios vistos, uno de los datos que se deben consignar es el "Beneficio Neto" (deducidas amortizaciones) (68).

Queremos decir con ello, que nos parece algo anormal el que la Administración parta del principio de eliminar el coste que la contabilidad supone para las pequeñas empresas y, sin embargo, les exija que contesten (ya que no se puede hablar de declaración en sentido téc-

nico) a una serie de datos y elementos de su negocio que sin ella no pueden conocer. Y en este sentido, es todavía más incongruente la petición del "beneficio neto" (es decir, el "rendimiento cierto" del art. 28 T.R.I.I.; o el "beneficio neto" del art. 14 T.R.I.S.) para luego olvidar se de él e ir a un acuerdo entre Administración y contribuyentes sobre ese mismo beneficio ya conocido.

Los cuestionarios de petición de datos, por lo tanto, no sólo exigen una contabilidad al sujeto pasivo, sino que además, constituyen a nuestro parecer verdaderas declaraciones tributarias que la Administración no utiliza como tales sino únicamente como fuentes de conocimiento de datos para establecer los índices que lleven a determinar los "rendimientos estimados".

Es indudable que, junto a esta incompreensión - que nos produce el estudio de los cuestionarios, existe un factor positivo que consiste en la homogeneización que estos cuestionarios pueden representar entre el método objetivo de la evaluación global y la estimación directa.

E) Régimen jurídico de la exclusión.-

El régimen jurídico de la exclusión viene regulado por la Orden de 27 de Noviembre de 1.968, dictada en ejecución de la Orden de 25 de Noviembre de 1.967 que estableció criterios de exclusión respecto a personas físicas, entidades jurídicas y actividades determinadas, y que fueron ya analizados en apartados anteriores. Este procedimiento es de igual forma aplicable a las actividades y su

jetos cuyos criterios de exclusión fueron establecidos - por la Orden de 30 de Diciembre de 1.968.

a) Momento inicial: acuerdo de exclusión.

El acuerdo de exclusión es tomado por la Administración de Tributos pero variando según sea el sujeto excluido:

1) para las empresas, es decir, sociedades y entidades jurídicas, será la Administración de Tributos del territorio en donde tengan el domicilio fiscal (norma 2).

2) para las personas físicas, la Administración de Tributos del territorio en donde ejerzan actividades - sometidas en principio (norma 9, párrafo segundo). Este acuerdo es tomado dentro de los primeros 15 días del mes de enero de cada año.

1.- Causas de exclusión: la exclusión con causa y sin causa.

Evidentemente los motivos por los cuales se puede excluir a un sujeto de la evaluación global, son los que tanto la Orden de 25 de Noviembre de 1.967, como la Orden de 30 de Diciembre de 1.968 establecen, es decir, - los criterios cualitativos y cuantitativos y que la Administración en su función gestora tiene que determinar, y así resulta que las distintas clases de causas producen - efectos distintos en cuanto a la gestión que la administración de Tributos debe llevar a cabo. Si la exclusión - es debida a ejercer alguna de las actividades ya tipifica

das se le excluye de oficio por la Administración de Tributos competente, siendo subsidiaria la confesión. Si, -- por el contrario, la causa es rebasar alguno de los límites cuantitativos, la Administración de Tributos actuaría sólo a instancia de la Inspección. Esta distinción es evidente por la mayor facilidad de identificar a los sujetos en el primer caso y la dificultad que supone el saber con certeza los límites de su capital fiscal o volúmen anual de operaciones, lo cual hace entrar en juego a la Inspección.

Al ser, como vemos, una apreciación e investigación de la Administración la que, en ejecución de las normas, lleva a cabo las exclusiones, es conforme a la seguridad jurídica el que se den medios al contribuyente para que en el caso de una exclusión que él considera improcedente, por no poderse fundamentar en ninguna de las dos causas, se oponga al acuerdo de la Administración.

2.- Oposición a la exclusión sin causa.

Si la condición fundamental es que se hubiese excluido al contribuyente sin haber causa para ello, o mejor dicho, el que el contribuyente tenga una pretensión de no exclusión, los casos en que se puede dar la oposición son dos y con efectos distintos. Es decir, que la oposición puede darse tanto si el contribuyente hubiese renunciado a la evaluación global, como si no lo hubiese hecho.

La oposición al acuerdo de exclusión toma la forma de un recurso de reposición y, por lo tanto, siendo potestativo se interpone ante el mismo órgano que en vía de gestión dictó el acto (norma 3) (69). En el fondo, con este recurso de la norma 3, en el caso de que la oposición sea por exclusión en base a las cifras límites, se están planteando una pugna con la Inspección que es quien instó a la Administración de Tributos para la exclusión del sujeto recurrente, ya que, por otro lado, el órgano que dictó el acto y decide el recurso somete a conocimiento todas las cuestiones que someta al expediente, hayan sido o no planteadas en el recurso.

En cuanto a los efectos, si el sujeto que se opone no había renunciado nos encontramos con que 1º) se deja provisionalmente sin efecto el acuerdo de exclusión y 2º, como consecuencia lógica, continua sometido al régimen de evaluación global, en tanto se decida el recurso.-- Si, por el contrario, el que se opone había renunciado, tenemos: 1º, que no queda sometido formalmente a la evaluación global y 2º, al no ser formal el acuerdo de exclusión quedará no obstante sometido a las normas, que ya denominamos de carácter sancionador, de evaluación global a efectos de lo determinado en la norma 7. de esta Orden, la cual nos reenvía al art. 26, 3 del Texto Refundido del Impuesto de Sociedades, regulador del supuesto de omisión o falsamiento de cuentas en cuyo caso la evaluación global se comporta como mínima de la directa.

Todo esto que llevamos dicho en cuanto a la oposición al acuerdo de exclusión del sujeto que hubiese renunciado, no sólo es válido para las sociedades y entidades jurídicas, ya que es a aquellas a quien la norma 7 de la Orden que venimos estudiando se refiere, sino también para las personas físicas (empresas individuales) puesto que la norma 9, en su primer párrafo, equipara unas a -- otras.

La firmeza del acuerdo de exclusión se da, en -- el caso de falta de oposición, al transcurrir el plazo de terminado, teniendo validez para los sucesivos ejercicios mientras que no cambien las circunstancias que lo motivaron, y en los supuestos de oposición: bien por la resolución de la Administración de tributos desestimando, bien por la falta de resolución aplicándose el silencio administrativo. Si la oposición es estimada en la resolución por la Administración, los efectos para el contribuyente dependerán de la existencia o no de renuncia previa. En -- el primer caso, se le somete formalmente a evaluación global no quedando sujeto a la norma 7 de la Orden; en el segundo supuesto, la situación provisional de sometido a -- evaluación se eleva a definitiva.

Como señala el párrafo tercero de la norma 3, -- la Administración de Tributos, por conducto reglamentario, darán traslado de los acuerdos que hayan quedado firmes a las Delegaciones de Hacienda de las provincias donde el --

contribuyente excluido ejerza sus actividades. Con ello - se pone de manifiesto la distinta radicación del domicilio según la naturaleza del sujeto pasivo, salvando la falta de referencia al lugar del ejercicio de actividades como dato del domicilio fiscal para las sociedades (69). Por - el contrario, en cuanto a las personas físicas, no se da la bifurcación por ser su domicilio fiscal precisamente - en donde desarrollan las actividades comerciales o industriales.

3.- Forma del acuerdo.

El acuerdo de exclusión puede adoptar tres formas distintas:

- 1ª. De oficio, cuando la causa de exclusión sea el ejercicio de alguna actividad de las enumeradas en la Orden 25 de Noviembre de 1.967 (norma 2).
- 2ª. A propuesta de la Inspección, cuando el sujeto pasivo haya superado alguno de los límites cuantitativos señalados (norma 2).
- 3ª. A iniciativa de los propios contribuyentes, los cuales cuando estén afectados por las causas de la Orden de 25 de Noviembre de 1.967 y no hubiesen sido notificados del acuerdo, tienen obligación de ponerlo en conocimiento de la Administración de Tributos de su domicilio fiscal (norma 4).

Esta tercera posibilidad, obligación de autoexcluirse, parece comportarse como forma subsidiaria de las dos anteriores, ya que se da por causa que provoca, tanto la exclusión de oficio como la exclusión a instancia de la Inspección.

Al contribuyente, además del derecho de opción mediante la renuncia, se le asegura el no estar sometido a evaluación mediante esta exclusión. Pero hay que ver qué efectos tiene el "vendrán obligados" de la norma 4, sobre todo poniéndolo en relación a la existencia o no de renuncia.

La obligación de autoexclusión usa, a nuestro modo de ver, el típico mecanismo de la "obligatio ex lege" ya que surge de la conjunción de un precepto y de la realidad doble de estar afectado por las causas de exclusión y la falta de notificación. Pero qué efectos produce el cumplimiento o incumplimiento de la obligación?. En primer lugar, habría que ver si en caso de que el contribuyente hubiese renunciado y además concurren en él las circunstancias de la autoexclusión la obligación subsiste; pensamos que si por la existencia de la exclusión no formal de la norma 7 y porque si la norma 2 dice que la exclusión se da "aún en el caso de que el sujeto pasivo hubiera renunciado en tiempo y forma a dicho régimen", no vemos cual es el motivo por el cual la obligación de autoexcluirse no ha de subsistir igualmente. En segundo lugar

e interpretando la citada norma 7, parece que en el caso opuesto, es decir, que no cumpliera la obligación de auto-exclusión, el sometimiento a la estimación directa tendría un fundamento más en la exclusión no formal que en la renuncia. En tercer lugar, para la normalidad de los casos que en la norma 4 se plantean, habrá que esperar a que se dicten los pertinentes acuerdos y que sean reglamentariamente notificados para que exista verdadera exclusión formal.

b) Exclusión (por la Administración) y Renuncia (por el contribuyente)

Hay, como es evidente, una reiterancia en los métodos para que los contribuyentes no sean sometidos a evaluación global. Junto a la renuncia se sitúa ahora la exclusión. Pero mientras la norma segunda claramente nos las diferencia, la norma primera lleva a una cierta confusión al establecer que las sociedades excluidas se registrarán por las disposiciones legales y reglamentarias aplicables a las empresas renunciantes.

Además, la renuncia es algo acumulado, y por eso mismo distinto, a la exclusión, por cuanto es evidente la posibilidad que tiene el sujeto que renunció y es excluido de oponerse frente a la Administración de Tributos. No se puede confundir, a este respecto, el que un sujeto renunciante y excluido sin causa pueda oponerse, con los efectos que la oposición produce en él o en un no renunciante.

Veamos en las normas legales y reglamentarias - la regulación de ambas figuras:

1.- Lista de contribuyentes: La Regla 12 de la I.P.I.I. se refirió a la lista de renunciantes incluida - al final de la lista de contribuyentes incluidos y de - igual forma alude a ella la norma 5 de la Orden 27 de Noviembre de 1.968 en cuanto a la lista de Empresas excluidas. Pero tanto en 1.958 como en 1.968 no se señala el al - cance y las obligaciones de esta inclusión que pudiéramos llamar marginal. ¿Forman parte del grupo?. Al no decirse nada explícitamente habrá que pasar a la búsqueda de otro criterio.

2.- Junta de evaluación: tanto las Instrucciones Provisionales como la Norma 8 de la Orden de 1.968 toman la misma posición respecto a la constitución de las jun--tas, aunque todos los miembros del grupo hayan renunciado o fuesen excluidos formándose sólo por funcionarios con - la finalidad de señalar cifras e índices que orienten a la inspección o a los jurados en los casos en que tengan que intervenir ya por omisión o falseamiento en cuentas, - ya por descubrimiento posterior de actividades que no hubiesen sido gravadas.

Por otra parte, el art. 39 del Texto Refundido del I.I. habla de que se tendrán en cuenta los rendimien--tos en su totalidad, es decir, incluso de los renuncian--tes, excluidos o no sujetos. Mas de nuevo tenemos que preguntarnos con qué alcance (70).

3.- Colaboración. Son dos los tipos de colaboración a distinguir según sea el sujeto con quien se colabora y la finalidad que con la colaboración se persigue.

Por un lado, la colaboración con la Administración está dirigida a los estudios económicos que de la actividad lleva a cabo; por otro la colaboración con los comisionados a fin de determinar y valorar los índices imputables a cada contribuyente.

Respecto a la primera clase de colaboración, las normas se expresaron en términos algo amplios con la ambigüedad que ello supone. Así, el art. 36 L.R.T.-1.957 hablaba de proporcionar datos a la Administración por parte de los "contribuyentes interesados", o la Regla 19 de la I.P.I.I. lo hacía con el término "contribuyentes del grupo". Términos que evidentemente son capaces de englobar tanto a los sometidos a evaluación como a los renunciantes y, ahora, a los excluidos. Sin embargo, nos encontramos con dos normas posteriores que aclaran la situación. El art. 43 del Texto Refundido del I.I. prohíbe a la Administración la petición de datos a los renunciantes con lo cual quedan exentos de la obligación de colaborar para los estudios económicos, la norma 6 de la Orden de 1.968 establece lo contrario pero referido únicamente a los excluidos, es decir, que la Administración puede pedir datos a estos contribuyentes a fin de llevar a cabo los estudios económicos de la actividad.

En cuanto a la segunda clase de colaboración, - la que se hace con los comisionados para los índices imputables a cada contribuyente, la Regla 18 de la I.P.I.I. estableció dicha obligación, que no parece haber sido de rogada. Pero, referida a los renunciantes o excluidos, - tenemos que ver hasta qué momento o fase de la dinámica tributaria, de las operaciones que la Junta lleva a cabo, se les tiene en cuenta. Esta obligación de colaborar dependerá de si se les tiene en cuenta sólo a efectos de - llegar a la base global o también a la imputación individual. En el segundo caso, la obligación de colaborar se extiende a renunciantes y excluidos igualmente que a los sometidos; en el primer caso, no.

4.- Base global, imputación individual.

Vista ya en otro lugar la distinción entre estas dos operaciones, los renunciantes y excluidos inciden sólo en la primera de las fases o también en la segunda con carácter de mínima?.

El art. 39 del Texto Refundido del I.I. establece que "la evaluación global de cada actividad podrá comprender la totalidad de sus rendimientos, incluidos - en todo caso, cuando se estime preciso, los de las no sujetas o exentas, siempre que ejerzan dicha actividad. - Del rendimiento global así estimado se deducirá la parte que corresponda a las personas y entidades no sujetas y exentas y el resto se imputará a cada persona y entidad,

según las normas aprobadas para la correspondiente asignación individual, aunque únicamente constituirá base imponible en este impuesto, la que se asigne a las personas físicas sujetas que no hubieran renunciado a la evaluación global".

Hagamos notar:

- 1º. La identidad entre persona física y entidades.
- 2º. La diferencia entre renunciantes ("en todo caso") y no sujetos y exentos ("cuando se estima preciso").
- 3º. La no alusión a los excluidos.
- 4º. Los no sujetos y exentos, de entrar sólo - lo hacen a efectos del cómputo global del rendimiento, no en cuanto a la imputación individual.
- 5º. A los renunciantes se les imputarán las bases individuales igualmente que a los sujetos.

En el T.R.I.S. no hay un artículo de carácter paralelo (71). Pero, sin embargo, hay que señalar que si bien el art. 37, 2 T.R.I.I. y el art. 26, 2 T.R.I.S. hablan de "rendimientos imputados por las juntas de evaluación global" -queriendo significar con ello el que los - sujetos sean personas físicas o entidades, no sólo entran en las juntas a efectos de la base global, sino también

de la imputación individual- ello no es totalmente cierto puesto que las imputaciones individuales a que se refieren los Textos Refundidos únicamente tienen transcendencia en cuanto suceda el supuesto de omisión o falseamiento en cuentas de una operación:

- de un contribuyente que haya optado por la estimación directa (art. 37, 3 T.R.I.I.).
- de las entidades excluidas del régimen de estimación objetiva (art. 26, 3 T.R.I.S.).

Es cierto que la palabra "contribuyente" del art. 37, 3 T.R.I.I. se refiere tanto a las personas físicas como a las entidades y por lo tanto, todo contribuyente renunciante estará sometido a los efectos de la evaluación global como mínima en caso de omisión o falseamiento. Pero este sometimiento en cuanto a los excluidos, sólo será aplicable para las entidades.

Por último, el procedimiento a través del cual se desarrollan estas sumisiones de la estimación directa a la objetiva, es distinto en su alcance. Para los renunciantes, "la base imponible que hubiere de ser fijada en dicho régimen, no podrá ser inferior a la que resultaría en el de estimación objetiva" (art. 37, 3 T.R.I.I.). Para los excluidos tiene lugar "la aplicación del régimen subsidiario por jurados" y "el rendimiento, en este caso, no podrá ser inferior al que resultaría de la estimación objetiva" (art. 26, 3 T.R.I.S.).

En el primer caso, renunciantes, la intervención del jurado tributario es evidente, aunque el T.R. - no lo diga, por la combinación de los arts. 49, 4 y 51 - a) de la L.G.T., pero tienen como punto de referencia la base ya imputada por la junta de evaluación. En el segundo caso, excluidos, la intervención subsidiaria del jurado se centrará en la aplicación de las normas de distribución que en su día fueron aprobadas ya que en aquella ocasión no se llegó a la imputación individual.

De todo este mecanismo técnico que hemos manejado podemos deducir que:

- 1º. Si bien es cierto que las sociedades pueden renunciar -en virtud de la sumisión al I.I.- o ser excluidas, el T.R.I.S. sólo habla de exclusiones.
- 2º. Por el contrario, para las personas físicas, el T.R.I.I. únicamente habla de renuncia, omitiendo la exclusión.
- 3º. La exclusión está pensada con preferencia para las sociedades y por lo tanto, si éstas no renuncian (por el contribuyente) - siempre queda la posibilidad de aquella - (por la Administración).
- 4º. Hay un afán de seguridad por parte de la Administración, de que las grandes empresas no vean establecidos sus rendimientos

por juntas de evaluación, dejando para los contribuyentes de menos peso fiscal exclusivamente la posibilidad de opción.

c) Exclusión y Exclusión no formal.

El tratar de estas dos figuras es una necesidad que viene impuesta por la Norma 7 de la Orden de 27 de Noviembre de 1.968. En una primera aproximación, vemos que los supuestos son dos y de carácter extremo: 1º) sociedades que concurren en las circunstancias de exclusión y no han sido excluidas; 2º) sociedades que no concurren en las circunstancias de exclusión y han sido excluidas. El régimen jurídico aplicable a los sujetos que incurrir en cada uno de estos dos supuestos, viene establecido en la misma Norma: para los primeros, es la estimación directa, para los segundos, la estimación objetiva. Es, como es evidente, su situación real -acomodarse o no a las circunstancias de exclusión- lo que determina el régimen aplicable, siendo de importancia secundaria -la formalización de esas circunstancias.

Así, en el párrafo primero de esta Norma 7, se habla de exclusión no formal. ¿Cual es la línea divisoria entre la formalidad y la no formalidad de la exclusión?. La formalidad de la exclusión podría tener tres alternativas:

- a) que la ley establezca taxativamente los sujetos excluidos, enumerándolos individualmente.

- b) Que la formalidad sea la concurrencia de dos elementos: el que la ley establezca unos criterios de carácter objetivo o subjetivo y que los sujetos, en la realidad, se acomoden a ellos.
- c) Que la administración deba llevar a cabo al gún tipo de actividad una vez que se hayan dado los elementos y circunstancias del apartado anterior.

Ante estas alternativas, la exclusión no formal se identifica con el supuesto b) y la exclusión formal con el supuesto c) en el cual la Administración tiene que notificar reglamentariamente al sujeto el acuerdo de exclusión teniendo, así, posibilidad de oponerse como en otro lugar quedó explicado (72).

Pero nos encontramos, entonces, que la exclusión no formal es algo etéreo, dado, además, que por la falta de notificación no se puede ejercitar la oposición de la norma 3. Por ello, el último párrafo de la Norma 7 establece que la Administración de Tributos declara la resolución que proceda (acuerdo de exclusión o no) como acto de gestión ordinario reclamable, por tanto, en vía económico-administrativa. De no darse esta posibilidad, la exclusión no formal dejaría al sujeto indefenso ante la Administración.

Finalmente hay que señalar que la exclusión, en tanto no sea notificada (no formal) tiene su complemento

en la autoexclusión, pues, aunque esta no existiese, el sujeto que incurra en las circunstancias de exclusión, - estará efectivamente excluido, aunque no sea formalmente

d) La exclusión y la nueva inclusión.

dado que lo determinante para estar sometido o no a la evaluación global son la conjunción de las circunstancias establecidas por la norma con la realidad y la actividad administrativa que acuerda y notifica dicha concordancia, es lógico que exista posibilidad de nueva inclusión en la evaluación cuando las circunstancias dejan de existir.

De no existir la norma 7, párrafo dos y tres, - nos encontraríamos, siguiendo la norma 4 párrafo dos, que mientras para la exclusión existen dos métodos primarios y uno subsidiario, para la nueva inclusión sólo está el subsidiario, es decir, la autoinclusión. Pero la norma 7, en los párrafos citados, completa la autoinclusión, a instancias de la Inspección. Este procedimiento es el paralelo al de la exclusión, cuando la causa sea haber rebasado alguno de los límites cuantitativos señalados por la Orden de 25 de Noviembre de 1.967 y, por lo tanto, a la hora de la nueva inclusión, pensamos que será por la misma causa, con lo cual tenemos que el acuerdo de exclusión tiene validez mientras persistan las circunstancias y que de variar éstas, la Administración nunca vuelve a incluir de oficio a los sujetos por

ejercer determinadas actividades. Aunque bien es cierto que el particular podrá usar de los recursos ("instancias y peticiones") que en la Regla 12 de la I.P.I.I. se establecieron en 1.958.

F) Perspectivas

No quisiéramos cerrar este Capítulo sin tocar, aunque sea muy brevemente, un tema conexo con las evaluaciones globales. Al enunciarlo como "Perspectivas" no nos referimos a los pasos que van a seguir las evaluaciones en un futuro. Es de esperar, con todo, que sigan su proceso de desaparición del marco positivo hasta dejar al sistema tributario libre de su carga (73). Nos referimos, por el contrario, a algo que ha sucedido paralelamente a las exclusiones: la autoliquidación.

La autoliquidación se ha ido introduciendo en el sistema tributario español de un modo paulatino, en una primera fase, en virtud del art. 10 LGT-1.963, art.-203 LRST-1.964 (74), Disposición final 2ª de la Ley de 8 de Abril de 1.967. En una segunda fase el proceso ha sido rápido siendo suficientes dos disposiciones: D-L 2/ - 1.970 de 5 de Febrero y Decreto 638/1.970 de 5 de Marzo que desarrolló el anterior y por el que se extendió la autoliquidación a los siguientes impuestos: Contribución territorial rústica, Impuesto sobre el rendimiento del trabajo personal (75), Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales, Impuesto general so--

bre actividades y beneficios comerciales e industriales, impuesto general sobre la renta de las personas físicas (76) , Impuesto sobre el lujo.

En el preámbulo del D-L 2/1.970 se justifica - la urgencia para la aplicación del sistema de autoliquidación a aquellos impuestos en los que no estando establecido con carácter obligatorio lo permita la naturaleza del hecho gravado, en que se da "más agilidad a los - servicios, se simplificará notablemente el trámite recaudatorio, con evidente ventaja para la Administración y - para los propios contribuyentes". Por su parte el Dcto. 638/1.970, en la misma línea evidentemente, hablaba de -- "disposiciones tendentes a lograr la deseada simplificación de la relación juridico-tributaria ya consagrada en la Ley General, en méritos de lo cual podrá obtenerse una notable agilización de las normas de procedimiento, tanto para la Administración, como para el contribuyente, - especialmente por la celeridad y eficacia que habrá de - conseguirse en el régimen aplicable a las exclusiones - del régimen de estimación objetiva de bases".

Así, nos encontramos con lo que pudiéramos llamar "ley del péndulo", en virtud de la cual lo que antes estaba incluido en evaluación es excluido y, además, sometido a la obligación de autoliquidación.

El tema, desde un punto de vista jurídico, no

tiene , a nuestro juicio, otra solución posible que la - mantenida por las Notas de Derecho Financiero (77) en el sentido de que la Administración es insustituible en cualquiera de los métodos posibles: bien sea liquidando ella misma, bien sea aceptando o modificando la propuesta de liquidación presentada por el contribuyente. En este enfoque cabría hablar más que de autoliquidación de liquidación provisional (aunque no en el sentido técnico del artículo 120 LGT) que puede ser rechazada, modificada o elevada a definitiva por la Administración. En igual sentido se ha manifestado el TEAC en casos como los de retribución y retención del impuesto, considerando que esta - retención no puede ser considerada como sustitutiva del acto liquidatorio ya que "llevaría a la consecuencia de que las entidades retentoras dictan actos administrativos susceptibles de declarar o negar un derecho o una obligación y esta facultad soberana del Estado es privativa y exclusiva, en este caso concreto, de la Administración - Fiscal y no puede ser transferida a nadie por no ser alienable" (78).

Pero sí jurídicamente no hay duda para noso---tros sobre este punto, no podemos dejar en olvido la participación que en el procedimiento de liquidación lleva a cabo el contribuyente. "La liquidación -dicen las Notas de Derecho Financiero (79)- es por definición una función administrativa en la que la colaboración del contribuyen

te puede ciertamente adquirir grados diversos de intensidad, pero que en ningún caso que esa colaboración destruya el carácter administrativo de la función, o, más concretamente aún, su realización por la Administración Pública". Es este enfoque lo que nos hace ver el vaivén de nuestro sistema. Se pasa de una "Colaboración Social" en la cual la contabilidad no sólo no cuenta sino que no puede contar para nada (80) a la exclusión en la cual la contabilidad es el elemento básico al tratarse de la estimación directa. Para, a raíz del Decreto 638/1.970, convertirse la autoliquidación en el sistema normal de liquidación y que supone una gran dosis de confianza por parte de la Administración en la contabilidad de los contribuyentes y una nueva carga para los mismos. Podemos preguntarnos si efectivamente se ha superado hasta tal punto la "presión indirecta" o el "fracaso reiterado del sistema de declaración jurada en el ámbito profesional y la insuficiencia demostrada por los medios auxiliares de control", ambos problemas centrales de la LRT-1.957, de donde se toman las expresiones.

- (1) PONT MESTRES, M. "Exclusiones de la Evaluación global" en la Vanguardia Española. Barcelona, 29 de Diciembre de 1.968, pág. 24.
- (2) Preámbulo del Decreto 2720/1.965 de 14 de Agosto respecto a artistas y deportistas.
- (3) Art. 124 e) L.R.T.- 1.957.
- (4) Dictámen del Consejo de Estado en Pleno de 27 de Noviembre de 1.969, en el expediente 36.704.
- (5) Ver: art. 48 L.R.T.- 1.957; Regla 25 I.P.I.R.T.P.; Orden de 31 de Mayo de 1.958; art. 41 L.R.S.T. 1.964; - art. 49 Texto Refundido de 2 de Marzo 1.967; art. 4 - Ley 8 de Abril de 1.967; Orden de 29 de Abril de 1.967 Orden de 27 de Diciembre de 1.969.
- (6) Art: 11, Ley 60/ 1.969 de 30 de Junio.
- (7) "La denominada evaluación individual, o sea, el régimen de estimación directa" . TEAC, RR de 20 de Enero y 18 de Febrero de 1.969.
- (8) La presunción legal absoluta es una institución que - tiene una razón de ser histórica ligada a la materia de la prueba -y, por tanto, sustancialmente procesal-.

Ver sobre ello PEREZ DE AYALA, J.L. "Las ficciones en el Derecho Tributario" op. cit. pág. 19 y ss y la bibliografía que allí se cita.

- (9) Art. 58 L.R.T.-1.957; Regla 3ª IPIRTP.
- (10) Art. 45, c. Texto Refundido del Impuesto Industrial
Ya el art. 35 L.R.T. - 1957 daba la posibilidad de -
fundamentarse en las "normas ordinarias reguladoras
del impuesto correspondiente" para plantear un recurs
so de agravio comparativo.
- (11) Art. 49. 4 L.G.T.; y en el mismo sentido, art. 37,3.
Texto Refundido del Impuesto Industrial y art. 26, 3
del Texto Refundido del Impuesto sobre Renta de Socied
dades.
- (12) Art. 35 L.R.T. -1.957; Regla 48 IPII; Regla 25 IPIRTP
- (13) Art. 147. 2 c) L.G.T. Ver Arias Velasco y Carral Lan
~~guez~~^{guez}. "Manual de precedimientos..." op. cit. pág. 72-
73.
- (14) STS de 19 de Septiembre de 1.961.
- (15) RTEAC de 23 de Mayo de 1.967.
- (16) 13 de Febrero de 1.963.

- (17) Delegación de Hacienda de Madrid. Modelos 2,3 y 6. Renuncias.
- (18) Para Arias Velasco y Carral Larrauri la renuncia de -
la Regla 6ª IPII es un acto de libre opción que como -
tal no ha de fundarse en otro motivo que la voluntad -
del interesado. "Manual de procedimientos..." op. cit.
pág. 52.
- (19) Modelos 2 y 3 cit.
- (20) Modelo 6 cit.
- (21) Los libros del Código de Comercio y los libros-regis-
tro específicos que se enumeran en la Regla 26ª IPII.
- (22) Reglas 41 y 42 IPII.
- (23) STS de 10 de Octubre de 1.964.
- (24) SAINZ DE BUJANDA, F. "La gran paradoja..." op. cit. -
pág 305.
- (25) Caso de haber optado pero no interpuesto recurso.
- (26) Sometimiento a evaluación individual "imponiendo las
sanciones que pudieran ser procedentes con arreglo a -

las normas que la regulan", afirmación que nos parece impropia por cuanto es de rigor lógico el que si se somete a un sujeto a un tipo de determinación de su base se le someta a todos sus requisitos y efectos. La razón no es otra que el tono de amenaza ante la opción.

(27) STS de 26 de Mayo de 1.964

(28) La posición cuantitativa es la que adoptó el Consejo Superior de Cámaras de Comercio, Industria y Navegación al considerar que la evaluación global debía limitarse a industriales y comerciantes que hubieren alcanzado determinado nivel económico. En "Memorandum..." op. cit. p. 116.

(29) Como mínimo una cuarta parte en Sociedades Anónimas art. 8 L.S.A. de 1.951 y la totalidad en las Sociedades de Responsabilidad Limitada, art. 3 L.S.R.L. de 1.953

(30) En la terminología comercial se conoce por volumen "facturado. La exclusión del régimen de convenios se regula con arreglo a estos dos criterios: "por razón de sus actividades o de sus volúmenes de facturación" O. de 3 de Noviembre de 1.966 y O. 20 Abril de 1.968.

- (31) Gomez Aparicio, R. "La instrucción provisional..." art. cit. pág. 441.
- (32) STS de 8 de Julio de 1.965.
- (33) Fernandez Pirla, J. M^a "Teoría Económica de la Contabilidad" 4^a ed. Madrid, 1.965, p. 19)
- (34) Fernandez Pirla, J.M^a "Teoría Económica..." op. cit. pag 22.
- (35) Art. 49. 3. Texto Refundido de 2 de Marzo de 1.967.
- (36) Norma 7, párrafo 2 de la Orden de 27 de Noviembre de 1.968 a la cual se hará referencia más adelante.
- (37) Guijarro Arrizabalaga, F. "Criterios de clasificación de empresas". S.E.D.F.V. Madrid, 1.957, págs 149-211. -- Incluye 19 apéndices con distintos repertorios de clasificación de empresas y actividades.
- (38) Fernandez Pirla, J. M^a "Economía y Gestión de la empresa" 3^a Ed. Madrid, 1.967 págs 6-8. Al adoptar esta perspectiva, distingue empresas: extractivas, transformadoras de transporte, comerciales y de prestación de servicios.

- (39) En el B.O.E. nº 46 de 14 de Junio de 1.966 viene recogido el "Organigrama Nacional de Actividades".
- (40) Guijarro Arrizabalaga "Criterios..." op. cit. pág 158
- (41) "Influencia del sistema tributario sobre las dimensiones de las empresas españolas" Trabajo dirigido por Lucas Beltrán y Alberto Oliart. Sociedad de Estudios - y Publicaciones. Madrid, 1.966 pág. 28.
- (42) "El tamaño de la empresa referido a Catalunya" por el Servicio de Estudios en Barcelona del Banco Urquijo, dirigido por Ramón Trias Fargas, Ed. Ariel, Barcelona, 1.964, pág. 33.
- (43) Fernandez Pirla, J.M. "Economía y Gestión..." op. cit. Capítulo XXXIV, págs; 389-395.
- (44) De lo cual son clara muestra las Reglas 42 y 52 de la I.P.I.I.
- (45) Citado por Rivero, J. "Teoría de la contabilidad" Facultad de CC.PP.EE.CC. 1.969, el cual se pronuncia - por esa postura.
- (46) Gomez Aparici, R. "Instrucción provisional..." op. - cit. pág, 441.

- (47) Reglas 19 y 48 I.P.I.I. respectivamente. Ver sobre -
ello, Rodriguez Robles, A. "La contabilidad en el De
recho Mercantil y Fiscal español" R.D.F.H.P. nº 31 -
(Septiembre, 1.958) págs 631-671.
- (48) Martínez Genique, A. "Los métodos objetivos..." op.
cit., pág. 105-116.
- (49) Trotabas, L. y Cérèze, J. "L'imposition forfaitaire"
op. cit., pág 217.
- (50) Albiñarra, C. "Ocaso..." op. cit., pág 436.
- (51) STS de 22 de Octubre de 1.964.
- (52) Norma, 31.
- (53) Norma 32. Añadiendo la Norma 41 que la base imponible
de estos sujetos "se deducirá de sus apuntes conta -
bles".
- (54) Ver los comentarios de Basanta de la Peña, J. en Dia
rio A B C de Madrid. "El campo contabilizado" del 14
de Diciembre de 1.969; "Contabilidad para agriculto-
res", en el de 28 de Diciembre del mismo año. A pesar
de la complejidad del sistema, piensa el comentarista
que es un paso adelante en la línea de las simplifica
ciones.

- (55) Estos eran: de inventario, almacén, gastos de personal, servicio de máquinas, servicio del ganado de la bor, de coste, de ventas, estados de resultados de explotación, ingresos y pagos diversos, cuentas corrientes y cuentas personales.
- (56) Código de Comercio, Libro I, Título III regula los libros y la contabilidad del comercio. Arts 33 a 49. En el art. 33 establece los libros de "inventario y balances, diario, mayor copiador de cartas y telegra mas" y "los demás libros que ordenen las leyes especiales.
- (57) Actividades mercantiles: de compras, ventas y otros rendimientos y gastos. Actividades industriales: cos tos, ventas y otros rendimientos y gastos. Actividades de servicios: gastos e ingresos.
- (58) STS de 22 de Abril de 1.964
- (59) En estos términos se expresa la STS de 19 de Septiem bre de 1.961
- (60) St. de la nota anterior y STS de 23 de Mayo de 1967 que establece que para preparar un recurso de agravio

absoluto es ineludible: 1º) que la base derivada de la evaluación global sea superior a la derivada de la estimación directa; y 2º) que lleve la contabilidad preceptuada, no sólo los libros del Código de Comercio -como para estimación directa- sino también los previstos en la Regla 25 IPII -como si hubiere optado-

(61) STS de 18 de Febrero de 1.963.

(62) TEAC. RR. 6 y 27 de Mayo de 1.960.

(63) TEAC RR. de 31 de Enero y 5 de Marzo de 1.968. Sobre es te aspecto nos remitimos a lo que dijimos al plantear la desvinculación entre base normativa y base factica en otros lugares de la tesis. Cap. II.

(64) STS de 22 de Octubre de 1.962.

(65) TEAC. RR de 26 de Febrero de 1.959; 15 de enero de 1960
3 de Mayo de 1.966.

(66) Albiñana, C. "Ocaso..." Art. cit. pág. 437.

(67) Una buena muestra de ellos se encuentra recogida en la obra de Barrio de Frutos, J. "Las evaluaciones globales" Anexo 2. "Modelos de cuestionarios de petición de datos". Op. cit. págs 69-184.

- (68) Así, por ejemplo: fabricación de galletas, pastas - para sopa, ladrillos, tejas y similares, envases y afines, conservas de pescado, calzado, Supermerca-- dos y autoservicios; mayor de lubricantes en gene-- ral; construcción; hoteles, pensiones y residencias carpinterías, mayor de ferretería, extracción de - aceites; elaboración de vinos.
- (69) Art. 11.1 Texto Refundido I.S.
- (70) Ya antes de las exclusiones, decía Albiñana que la - razón para que estuviesen incluidas tanto las perso- nas como entidades que hubiesen renunciado, la no su- jetas y las exentas, era debido a que si el regimen de estimación es de evaluación global, precisa apoyar se en estudios económicos y estadísticos que, al ser extratributarios, han de comprender la totalidad de las actividades. En "Cuota por beneficios del impues- to industrial" RDFWP nº 65-66 (Septiembre-Diciembre 1.966) pág. 1622. Ante lo cual ya no tiene excesivo sentido la pregunta de Garcia Lataillade "¿Es que mo- ralmente puede concebirse un sistema fiscal en donde el contribuyente soporte sus propias cargas fiscales y, por añadidura, las de aquellos otros contribuyen- tes que por el imperio de la ley disfrutaban de exen- ción o a los que la obligación de tributar no les ha alcanzado todavía particularmente?..." en "Teoría y Técnica..." op. cit. pág 24.

- (71) Lo cual tampoco es necesario dado el recuento que el art. 27, 2 T.R.I.S. hace de las entidades junto a -- las personas físicas en las juntas de evaluación -- global a todos los efectos excepto en caso de renuncia o exclusión, según arts. 24, 4 y 25 del mismo T.R. en que los efectos son limitados por omisión o falseamiento.
- (72) En el modelo de formulario administrativo "E.E.4" de la Administración de Tributos Directos, Sección de Sociedades, cuyo título es "Notificación", se hace constar al mismo tiempo: el acuerdo de exclusión en base a las OO.MM. de 25 de Noviembre de 1.967 y de 27 de Noviembre de 1.968 y la posibilidad de oposición que tiene el contribuyente ante la Administración en el plazo de los quince días hábiles a partir del siguiente al de la notificación, o contados a partir de la fecha del cierre del primer ejercicio a que el acuerdo corresponda, en el caso de no ser aquél coincidente con el año natural.
- (73) Quizás los resultados de la reciente encuesta llevada a cabo por el "Seminario para la investigación y

análisis de la evasión fiscal en España" que desarrolle sus trabajos en el Instituto de Estudios Fiscales anime a la Administración financiera a ello. En el -- Cuadro nº 19 se recoge la pregunta: ¿Prefiere Ud. que en general, los impuestos se cobren de acuerdo con -- los ingresos reales de cada empresa, o más bien por -- medio de evaluaciones globales o convenios?" y Las -- respuestas fueron: 58% ingresos reales, 39% evalua-- ciones o convenios, 3% no sabe o no contesta. Sin ser nuestro tema, ni nuestro campo, la sociología finan-- ciera, dos cosas nos permitimos observar: 1º) Consta-- tar, una vez más, cómo la evaluación global es un ab-- surdo problema de alternativas al contraponerse a los "ingresos reales" las "evaluaciones globales". Hay un cierto sentido de confesión pública y autodenuncia en esta pregunta. 2º) Sin dudar de la correcta estratifi-- cación de la muestra sobre la que ha operado la encues-- ta, sería muy interesante, incluso necesario, saber -- en concreto la proporción de empresarios que han con-- testado en uno u otro sentido. Ver Margallo Ríaza, M. y García López, J. "La evasión fiscal en España: un -- estudio piloto para su análisis sociológico". En Ha-- cienda Pública Española, nº 8 (1.971) págs 17-34. Cua-- dro citado, en pág. 29).

- (74) Desarrollado por Dcto. de 30 de junio de 1.964 y recogido en el Texto Refundido del Impuesto sobre el táfico de empresas de 29 de Diciembre de 1.966.
- (75) Desarrollado por la O. de 5 de Diciembre de 1.970 que estableció las obligaciones formales de los profesionales excluidos del régimen de estimación objetiva y por la Resolución de la Dirección General de Impuesto Directo de 11 de Diciembre de 1.970 que contenía los modelos de libros-registro de ingresos y declaraciones de los profesionales sujetos al régimen de estimación directa.
- (76) Refiriéndose exclusivamente a este impuesto, analiza las disposiciones anteriores Basanta de la Peña, J. - "Nueva regulación de las autoliquidaciones" en RDFHP nº 85 (Enero-Febrero 1.970).
- (77) Notas de Derecho Financiero, cit. págs 859-866)
- (78) RTEAC de 27 de Mayo de 1.960.
- (79) Notas de Derecho Financiero, cit. pág. 861.
- (80) Recuérdesse la Jurisprudencia citada en este mismo Capítulo, apartado D), b).

C O N C L U S I O N E S

Como no se le escapa al avisado lector, muchas son las conclusiones a que hemos llegado a lo largo de la exposición y que podríamos recoger aquí. Sin embargo, de entre todas ellas sobresalen una serie de puntos que en mayor medida representan el significado de la institución objeto de nuestro trabajo.

En primer lugar debemos señalar las intenciones que en 1957 se presegúan, de un modo inmediato, al introducir esta nueva institución tributaria en el Ordenamiento jurídico: ahorrar a la Administración la necesidad de los servicios de inspección y ahorrar al contribuyente la presión fiscal indirecta, evitándole la contabilidad, las declaraciones y la visita de la inspección. El sistema tributario exigía un reajuste principalmente en los sistemas de determinación de bases de unos impuestos concretos. La estimación directa no satisfacía las exigencias administrativas al no ser capaz de evitar el fraude, considerado, éste, más como barrera que impedía un aumento de la recaudación que como obstáculo a la justicia individual y social. Pero el aumento de ingresos tributarios se logró por un conocimiento más amplio de nuevos contribuyentes, lo cual supuso que la lucha --

iba dirigida contra el fraude de los que no tributan y no de los que tributan en menor cantidad de lo que deben - Ahora bien, si la estimación directa exigía un perfeccionamiento de los sistemas vigentes individuales, la solución se buscó en otra línea distinta.

Esta línea distinta son las evaluaciones globales. La Naturaleza jurídica de esta institución encuentra su fundamento en la compensación que se da a los particulares por intervenir en este nuevo sistema: la relevancia de su consentimiento, lo cual lleva consigo la existencia de fases con categorías de negocio jurídico bilateral (cifra global) y de acto administrativo igualmente bilateral (imputaciones individuales). Este consentimiento se instrumenta por medio de la representación de los individuos del grupo, las votaciones por mayoría y las propuestas que los contribuyentes llevan a cabo.

Ahora bien, dar relevancia al consentimiento de los contribuyentes no quita el que la Administración quede, no obstante, en una posición sumamente hábil: primero, dando mayor preponderancia, en conjunto, a las exigencias de sus representantes (ponentes); segundo, cerrando la evaluación global en un compartimento estanco evitando el carácter de acto administrativo impugnabile en vía económica y dejando como única -o previa- posibilidad la competencia del jurado tributario; ter-

cero, haciendo derivar la evaluación global hacia métodos sustitutivos y subsidiarios ante cualquier dificultad -- que se oponga a que el consentimiento sea la justificación del procedimiento, e interponiendo entre la evaluación global y el método sustitutivo una inspección más rígida que en la estimación directa.

Los efectos que ha producido su existencia en cuanto alternativa del procedimiento normal de liquidación de los tributos, son negativos ya que, por un lado, dejó sin posibilidad de perfeccionamiento a la estimación directa, y por el otro, impidió que lograra, con sus esquemas contrarios al Derecho, incluso sus objetivos económicos y psicológicos.

La incongruencia, desde la perspectiva jurídica, tiene su manifestación más evidente en la posición de la jurisprudencia, que en muy pocas ocasiones ha intentado interpretar el sistema en un sentido evolutivo, limitándose a mantener y legitimar las intenciones de hecho que en cada momento la institución ha ido presentando.

Finalmente, el desarrollo histórico de las evaluaciones globales, nos demuestra la inadecuación de la institución creada en relación con los motivos que la ori

ginaron. Nuestras leyes actuales, al mismo tiempo que la van suprimiendo del marco positivo siguen reconociendo - la existencia de aquéllos motivos. Por ello hemos hablado siempre en la tésis de una concreción efímera de los mismos. La institución fue fruto de un momento determinado y sus resultados -extrajurídicos por supuesto- también estuvieron limitados en el tiempo: recaudación y conocimiento de nuevos contribuyentes fundamentalmente.

En este sentido su desarrollo histórico futuro no pueda seguir dependiendo de los motivos que según las leyes las originaron. La razón próxima de su subsistencia será el resultado del juego de dos fuerzas esenciales para una estimación directa: la comodidad de la Administración financiera -problema de Administración interna- y la seguridad que a ella le ofrezcan los elementos por los que llegar al conocimiento exacto de las situaciones tributarias de los contribuyentes. Y nótese bien que las evaluaciones globales, en cuanto son límite a la inspección y a las obligaciones contables, favorecen la comodidad e impiden dicho conocimiento. La razón remota será - el resultado de un enfrentamiento más profundo: las necesidades de recaudación como expresión de la actividad financiera del Estado y las exigencias jurídicas implícitas en todo Estado de Derecho.

A P E N D I C E S

I.- ABREVIATURAS UTILIZADAS.-

Relacionamos a continuación las abreviaturas que con mayor frecuencia utilizamos en la tesis:

ICE.- Información Comercial Española.

IEF.- Instituto de Estudios Fiscales.

IEP.- Instituto de Estudios Políticos.

IPII.- Instrucción Provisional para la cuota por beneficios del Impuesto Industrial y normas de adaptación a - efectos de la cuota mínima del Impuesto sobre Sociedades, de 9 de febrero de 1958, modificada por la - O. de 22 de enero de 1959.

IPIRTP.- Instrucción Provisional para el Impuesto sobre los rendimientos del Trabajo Personal, de 27 de enero de 1958, modificada por la O. de 22 de enero de 1959.

IPIS.- Instrucción Provisional del Impuesto de Sociedades - y Entidades jurídicas de 13 de mayo de 1958.

LACHP.- Ley de Administración y Contabilidad de la Hacienda Pública de 1 de julio de 1911.

LGT.- Ley General Tributaria de 28 de diciembre de 1963.

LPA.- Ley de Procedimiento Administrativo de 17 de julio de 1958.

LRT-1957.- Ley de Presupuesto para el bienio 1958-1959 y Reformas Tributarias de 26 de diciembre de 1957.

LRST-1964.- Ley Reforma del Sistema Tributario de 11 de junio de 1964.

RAP.- Revista de Administración Pública.

RDFHP.- Revista de Derecho Financiero y de Hacienda Pública.

RDM.- Revista Derecho Mercantil.

RPEA.- Reglamento de Procedimiento para las reclamaciones - económico-administrativas. de 26 de noviembre de 1959

RTEAC.- Resolución del Tribunal Económico Administrativo Central.

- SEDF.- Semanas de Estudios de Derecho Financiero.
- STS.- Setencia del Tribunal Supremo.
- TRII.- Texto Refundido de la Ley Impuesto sobre Actividades y Beneficios Comerciales e Industriales. Dcto. de 29 de diciembre de 1966.
- TRIRTP.- Texto Refundido de la Ley del Impuesto sobre los Rendimientos del Trabajo Personal. Dcto. de 2 de -- marzo de 1967.
- TRIS.- Texto Refundido de la Ley del Impuesto General sobre la Renta de Sociedades y demás Entidades jurídicas.- Dcto. de 23 de diciembre de 1967.

II.- INDICE DE JURISPRUDENCIA.-

Enumeramos a continuación las Setencias del --- Tribunal Supremo y las Resoluciones del Tribunal Económico Administrativo Central que hemos consultado para la elaboración de esta tesis.

En cuanto al método seguido debemos hacer dos observaciones: 1ª) La clasificación por años no hace referen-
cia a la fecha de la Sentencia o Resolución sino al Tomo -
del "Repertorio de Jurisprudencia" de la Editorial Aranza-
di. Ello en razón a que, en algunas ocasiones, se publican
con retraso. Así, nos evitamos el tener que repetir, en ca
da una de las Sts. o R., la fecha del Tomo. 2ª) Al haber -
sentencias o Resoluciones de la misma fecha, no se repiten
sino que se enumeran los distintos epígrafes del Reperto--
rio en donde pueden encontrarse:

AÑO 1.959

Tribunal Supremo

St. 4 de Marzo de 1959. Az. 970.
St. 20 de Marzo de 1959. Az. 2835.
St. 16 de Mayo de 1959. Az. 1918.
St. 26 de Junio de 1959. Az. 1397.
St. 7 de Julio de 1959. Az. 2879.
St. 6 de noviembre de 1959. Az. 4087.
St. 16 de Noviembre de 1959. Az. 4120.
St. 16 de Diciembre de 1959. Az. 4690.

TEAC

R. de 13 de enero de 1959. Az. 656.

R. 27 de Enero de 1959. Az. 663
R. 26 de Febrero de 1959. Az. 1153.
R. 14 de Abril de 1959. Az. 2042.
R. 5 de Mayo de 1959. Az. 2555.
R. 22 de Mayo de 1959. Az. 2553.
R. 29 de Mayo de 1959. Az. 2521.
R. 5 de Junio de 1959. Az. 3051 al 3057 y 3.060.
R. 3 de Julio de 1959. Az. 3165-3166; 3170; 3182 a 3186.
R. 9 de Julio de 1959. Az. 3169.
R. 10 de Julio de 1959. Az. 3160, 3167, 3168.
R. 25 de Septiembre de 1959. Az. 3704, 3713.
R. 9 de octubre de 1959. Az. 4144.
R. 30 de Octubre de 1959. Az. 4501.
R. 3 de Noviembre de 1959. Az. 4165.
R. 6 de Noviembre de 1959. Az. 4527.
R. 4 de Diciembre de 1959. Az. 4531.
R. 18 de Diciembre de 1959. Az. 4731.

AÑO 1.960 .- TEAC

R. 15 de enero de 1960. Az. 122-123, 125.
R. 19 de Enero de 1960. Az. 990.
R. 22 de Enero de 1960. Az. 496, 498.
R. 29 de Enero de 1960. Az. 487.
R. 19 de Febrero de 1960. Az. 991.
R. 8 de Abril de 1960. Az. 1930.
R. 22 de Abril de 1960. Az. 1933.
R. 6 de Mayo de 1960. Az. 2266. 2269.
R. 13 de Mayo de 1960. Az. 2261.
R. 20 de Mayo de 1960. Az. 2262.
R. 26 de Mayo de 1960. Az. 2263.
R. 27 de Mayo de 1960. Az. 2264-2268.
R. 12 de Junio de 1960. Az. 27511
R. 8 de Julio de 1960. Az. 2799

R. 7 de Octubre de 1960 Az. 3204.

R. 11 de Noviembre de 1960. Az. 3626.

AÑO 1.961

TS

St. 19 de Abril de 1.961. Az. 1961.

St. 11 de Junio de 1961. Az. 3135.

St. 26 de Junio de 1961. Az. 2980.

St. 5 de Diciembre de 1961. Az. 4344.

St. 21 de Diciembre de 1961. Az. 4059.

Tribunal Económico Administrativo Central.

R. 20 de Enero de 1961. Az. 548.

R. 17 de Febrero de 1961. Az. 1152, 1153.

R. 24 de Febrero de 1961. Az. 1156.

R. 3 de Marzo de 1961. Az. 1192.

R. 17 de Marzo de 1961. Az. 1572.

R. 2 de Mayo de 1961. Az. 2071.

R. 16 de Mayo de 1961. Az. 2498.

R. 23 de Mayo 1961. Az. 2505.

R. 6 de Junio de 1961. Az. 2890.

R. 4 de Julio de 1961. Az. 2935.

R. 5 de Julio de 1961. Az. 2935.

R. 19 de Septiembre de 1961. Az. 3065, 3067.

R. 26 de Septiembre de 1961. Az. 3173.

R. 6 de Octubre de 1961. Az. 3540.

R. 29 de Noviembre de 1961. Az. 3950, 3951.

R. 19 de Diciembre de 1961. Az. 4504.

AÑO 1.962

Tribunal Supremo

St. 30 de Marzo de 1962. Az. 1019.
St. 3 de Abril de 1962. Az. 1617.
St. 23 de Mayo de 1962. Az. 2325.
St. 30 de Mayo de 1962. Az. 2491.
St. 2 de Junio de 1962. Az. 2581.
St. 13 de Junio de 1962. Az. 2657.
St. 18 de Junio de 1962. Az. 2711;
St. 22 de Octubre de 1962. Az. 3835.
St. 27 de Octubre de 1962. Az. 3932.
St. 5 de Noviembre de 1962. Az. 4000.
St. 5 de Diciembre de 1962. Az. 4622.
St. 22 de Diciembre de 1962. Az. 4728, 4729.

TEAC

R. 16 de Enero de 1962. Az. 316.
R. 23 de Enero de 1962. Az. 313.
R. 30 de Enero de 1962. Az. 981.
R. 20 de Marzo de 1962. Az. 1442.
R. 8 de Mayo de 1962. Az. 2506.
R. 14 de Mayo de 1962. Az. 2507.
R. 26 de Mayo de 1962. Az. 3333.
R. 6 de Junio de 1962. Az. 3208.
R. 10 de Junio de 1962. Az. 3336.
R. 18 de Septiembre de 1962. Az. 3347.
R. 2 de Octubre de 1962. Az. 3477.
R. 23 de Octubre de 1962. Az. 3861.
R. 13 de Noviembre de 1962. Az. 4326.
R. 27 de Noviembre de 1962. Az. 5003.
R. 11 de Diciembre de 1962. Az. 5104.

AÑO 1.963

Tribunal Supremo

St. 3 de Enero de 1963. Az. 2, 3.
 St. 12 de Febrero de 1963. Az. 345.
 St. 18 de Febrero de 1963. Az. 630.
 St. 25 de Febrero de 1963. Az. 1043.
 St. 1 de Marzo de 1963. Az. 1089.
 St. 11 de Marzo de 1963. Az. 1190.
 St. 18 de Marzo de 1963. Az. 1293.
 St. 1 de Abril de 1963. Az. 1683.
 St. 6 de Abril de 1963. Az. 1792.
 St. 9 de Abril de 1963. Az. 1864.
 St. 17 de Abril de 1963. Az. 1869.
 St. 20 de Abril de 1963. Az. 1975.
 St. 22 de Abril de 1963. Az. 1976.
 St. 9 de Mayo de 1963. Az. 2089.
 St. 21 de Mayo de 1963. Az. 2252.
 St. 23 de Mayo de 1963. Az. 2580.
 St. 3 de Junio de 1963. Az. 2587.
 St. 5 de Junio de 1963. Az. 2587.
 St. 17 de Junio de 1963. Az. 2853.
 St. 7 de Diciembre de 1963. Az. 5039.

TEAC

R. 13 de Febrero de 1963. Az. 1755.
 R. 19 de Febrero de 1963. Az. 1252.
 R. 2 de Abril de 1963. Az. 2308.
 R. 26 de Junio de 1963. Az. 4049.
 R. 9 de Julio de 1963. Az. 4066.

AÑO 1.964.

Tribunal Supremo

St. 28 de Enero de 1964. Az. 109.
St. 10 de Febrero de 1964. Az. 425.
St. 28 de Febrero de 1964. Az. 913.
St. 6 de Marzo de 1964. Az. 956.
St. 14 de Marzo de 1964. Az. 1046.
St. 22 de Abril de 1964. Az. 1925.
St. 5 de Mayo de 1964. Az. 2156.
St. 26 de Mayo de 1964. Az. 2714.
St. 1 de Julio de 1964. Az. 3515.
St. 4 de Julio de 1964. Az. 3643.
St. 2 de Octubre de 1964. Az. 4590.
St. 10 de Octubre de 1954. Az. 4193.
St. 22 de Octubre de 1964. Az. 4396.
St. 28 de Octubre de 1954. Az. 4473.
St. 17 de Noviembre de 1964. Az. 5036.
St. 21 de Noviembre de 1964. Az. 5006.
St. 26 de Noviembre de 1964. Az. 5309.
St. 15 de Diciembre de 1964. Az. 5516.
St. 17 de Diciembre de 1964. Az. 5715.

TEAC

R. 21 de Enero de 1964. Az. 2532.
R. 11 de Febrero de 1964. Az. 2548.
R. 10 de Marzo de 1964. Az. 3621.
R. 17 de Marzo de 1964. Az. 3629.
R. 30 de Junio de 1964. Az. 5736.

AÑO 1.965

Tribunal Supremo

St. 29 de Mayo de 1965. Az. 2402.
St. 8 de Julio de 1965. Az. 3661.

TEAC

R. 27 de Enero de 1965. Az. 2851.
R. 9 de Febrero de 1965. Az. 2256. 2258.
R. 13 de Abril de 1965. Az. 2897.
R. 20 de Octubre de 1964. Az. 1017.
R. 27 de Octubre de 1964. Az. 1019.
R. 29 de Octubre de 1964. Az. 383.

AÑO 1.966

Tribunal Supremo

St. 12 de Febrero de 1966. Az. 613.
St. 12 de Marzo de 1966. Az. 1198.
St. 20 de Junio de 1966. Az. 3232.
St. 11 de Octubre de 1966. Az. 4494.
St. 20 de Octubre de 1966. Az. 4238.

TEAC

R. 11 de Enero de 1966. Az. 2346, 2350.
R. 1 de Febrero de 1966. Az. 2415.
R. 8 de Febrero de 1966. Az. 2455.
R. 8 de Marzo de 1966. Az. 2993. 2994.
R. 26 de Abril de 1966. Az. 3689.
R. 3 de Mayo de 1966. Az. 3703, 3705.
R. 31 de Mayo de 1966. Az. 3977.

R. 28 de Junio de 1966. Az. 3996.
R. 12 de Julio de 1966. Az. 4002. 4004.

AÑO 1.967

Tribunal Supremo

St. 30 de Octubre de 1967. Az. 3958. 3961.
St. 20 de Noviembre de 1967. Az. 4212

TEAC

R. 10 de Enero de 1967. Az. 2047.
R. 17 de Enero de 1967. Az. 2048.
R. 7 de Febrero de 1967. Az. 2076.
R. 21 de Febrero de 1967. Az. 2106.
R. 4 de Abril de 1967. Az. 2119.
R. 11 de Abril de 1967. Az. 2124.
R. 18 de Abril de 1967. Az. 2406.
R. 25 de Abril de 1967. Az. 2385
R. 9 de Mayo de 1967. Az. 2449.
R. 23 de Mayo de 1967. Az. 2451. 2453.
R. 30 de Mayo de 1967. Az. 2456.
R. 4 de Octubre de 1966. Az. 501.
R. 11 de Octubre de 1966. Az. 504.
R. 18 de Octubre de 1966. Az. 1118
R. 8 de Noviembre de 1966. Az. 1123.
R. 6 de Diciembre de 1966. Az. 1280.

AÑO 1.968

Tribunal Supremo

S t. 26 de Marzo de 1968. Az. 1625.

St. 29 de Abril de 1968. Az. 2001.
 St. 2 de Mayo de 1968. Az. 2151. 2152.
 St. 16 de Mayo 1968. Az. 2418;
 St. 4 de Junio de 1968. Az. 2937.
 St. 5 de Junio de 1968. Az. 2939.
 St. 19 de Julio de 1968. Az. 3254.

TEAC

R. 27 de Febrero de 1968. Az. 3376.
 R. 5 de Marzo de 1968. Az. 2378.
 R. 12 de Marzo de 1968. Az. 3379.
 R. 22 de Mayo de 1968. Az. 3380.
 R. 5 de Junio de 1968. Az. 3382.
 R. 25 de Junio de 1968. Az. 3361.
 R. 26 de Septiembre de 1967. Az. 2254.
 R. 3 de Octubre de 1967. Az. 2255. 2256.
 R. 24 de Octubre de 1967. Az. 2304.
 R. 13 de Noviembre de 1968. Az. 3383

AÑO 1.969

Tribunal Supremo

St. 20 de Enero de 1969. Az. 17.
 St. 6 de Octubre de 1969. Az. 4533.
 St. 2 de Diciembre de 1969. Az. 5520.

TEAC

R. 30 de Enero de 1969. Az. 3127.
 R. 18 de Febrero de 1969. Az. 3158
 R. 28 de Febrero de 1969. Az. 3156.
 R. 27 de Mayo de 1969. Az. 4039.
 R. 17 de Junio de 1969. Az. 4040.
 R. 15 de Julio de 1969. Az. 4393. 4394.

III.- BIBLIOGRAFIA

La bibliografía consultada para la elaboración de esta tesis ha sido de muy distinto origen debido, en gran parte, al enfoque que le hemos dado. Además, el tema de la evaluación global - ha sido normalmente estudiado en artículo de revista desde perspectivas concretas y con motivos muchas veces ocasionales. Pero sin olvidar que la institución es igualmente tratada en las obras de carácter general o en trabajo conexos por distintos motivos aunque no la tengan como objeto directo.

AGUILO, A: "Impuesto sobre actividades y beneficios comerciales e industriales". Información Comercial Española. Agosto - 1964.

AGUIRRE RODRIGUEZ, J.A. "La evaluación global. Condicionamientos -- Técnicos"- RDPHP nº 69 (Enero-abril 1968). - pág. 69-84.

ALBIRANA, C. "Consideraciones generales sobre la Reforma" RDPHP nº 69 (Marzo 1958).

"Impuestos Industriales" RDPHP nº 41 (Marzo 1961).

"La cuota por beneficios del impuesto industrial". --- RDPHP nº 65-66 (Septiembre-Diciembre 1966).

"El impuesto general sobre la Renta de Sociedades y -- demas entidades jurídicas". RDPHP nº 65-66 (1966).

"Ocaso de la llamada colaboración social de los Contribuyentes". Rev. Dº. Privado (Mayo 1968).

"Los problemas de hecho en la aplicación de los impues-

tos". Introducción al "Manual de procedimientos Tributarios". de ARIAS, J. y CARRAL, N. - Santillana, 2ª ed. Madrid 1968.

"Introducción Al Sistema Impositivo Español" Guadiana- de Publicaciones. Madrid. 1969.

"Procedimientos especiales de liquidación tributaria". En "Lecturas de Hacienda Pública Española". Facultad de CC.PP.EE. Madrid, 1970.

ALBIÑANA, M. "La nueva Ley de Reforma Tributaria de 1957". Rev. de dº. Mercantil nº 68 (abril-junio 1958).

"El actual régimen fiscal de las sociedades mercantiles" Rev. Dº. Mercantil nº 70 (Oc.-Dic. 1958).

"El régimen fiscal de evaluación global y la ineficacia jurídica de los recursos de impugnación ofrecidos por - la ley de Reformas Tributarias de 26 de octubre de 1975" Rev. Dº. Mercantil nº 77 (julio-septiembre 1960).

ALBERTI, R. "Instituzioni di Diritto Tributario. Utet. Torino. 1966.

AMOROS, N. "La reforma tributaria de los impuestos de producto y sobre la renta global de las personas físicas". RDEHP nº - 29 (marzo 1958).

"Timbre del Estado". Ed. Derecho Financiero 2 vol. Madrid 1961.

"Los acuerdos de los jurados tributarios como presunciones especiales". Memoria de la Asociación Española de Derecho Financiero, 1958. Madrid, 1970.

ARIAS VELASCO, J. "Apuntes sobre la naturaleza del llamado recurso - de agravio comparativo". XII SEDF (1964).

ARIAS, J. y CARRAL, N. "Manual de Procedimientos tributarios". Santillana. 2ª ed. Madrid, 1968.

ARZA, A. "Algunos problemas morales que suscita la nueva ley tributaria". Boletín de Estudios Económicos de la Universidad de Deusto nº 45 (1958).

BALEBRIO: "Uma introducao a ciencia das finanzas". Revista Forense - Rio de Janeiro. 1955.

"Limitacoes constitucionaes ao Poder de Tributar". Forense. 2ª ed. Rio de Janeiro. 1960.

BARRIO DE FRUTO: "La determinación de bases imponibles en el régimen de evaluación global del impuesto industrial cuota por beneficios como tipo de estimación objetiva de bases". Comentarios a la ley de Reforma del Sistema Tributario. Ministerio de Hacienda. Madrid, 1965.

"El régimen de evaluación global". Ed. Deusto. Bilbao. 1969.

BASANTA DE LA PEÑA, J. "Presupuestos a cuenta o imposición mínima?". ABC. Madrid, 16 de noviembre 1959 pág. 65.

"El campo contabilizado". Diario ABC. Madrid 14 de diciembre de 1969.

"Contabilidad para agricultores". Diario -- ABC. Madrid 28 de diciembre del 1969.

"Nueva regulación de las autoliquidaciones" RDPHP n º 85 (enero-febrero 1970)..

BEYON MARINE, J. "Control jurisdiccional de los jurados tributarios". RHP nº 48 (Septiembre-diciembre 1965).

B. LERAN, L. OLIART, A y otros "Influencia del sistema tributario - sobre las dimensiones de las empresas

españolas". Sociedades de Estudios y Publicaciones, Madrid, 1966.

BENITO y ARNALIZ, L. "Evaluaciones globales y Convenios, colaboración de los contribuyentes". El economista, -- 1963. diciembre, pág. 2107.

BENZO, F. "La función financiera de los Parlamentos". VIII SEAF - (1960).

BERLINI, A. "Principi di Diritto Tributario". Giuffrè Milan, Vol. I. 2ª ed. (1957): vol. II. Tomo I (1957). vol. III (1964). "Corso Istituzionale de Diritto Tributario" Giuffrè. - Mila, 1966.

BETTI, E. "Teoria general del Negocio jurídico" Ed. castellana de A. Martín Pérez. Ed. Rev. Dº. Privado. Madrid, s/f.

BIRD: "El Desarrollo económico en España". Oficina de Coordinación y Programación Económica. Madrid, 1962.

BOCANOGRA, F. y LAVANDERA, J. "El Régimen de Ev. global y el Impuesto Industrial. Rev. Gen. Der. año XV - nº175.

BOLEFRA-MON, F. "El Sistema interno del Derecho Civil. Rev. Dº Privado nº 441 (1953).

CALLE, R. "Sistema fiscal en España y en el Mercado Común". Cuaderna de Publicaciones. Madrid, 1969.

CARDIN Ch. Y DELEPIERRE, J. "¿Defraudar o pagar sus impuestos?". - Trad. esp. "Jose L. DE Juan Peñalosa. Con Prólogo de Emilio Benavent y Epílogo para españoles por Fc.J. Fernández Ordoñez Euramerica. Madrid, 1969.

CARRETERO PEREZ, A. "Derecho Financiero". Santillana. Madrid, 1968.

CASTAN FOMBEÑAS, J. "Derecho Civil Español". (Los contratos en particular) Ed. Reus. Madrid, 1963. Tomo 3 Vol. II. -
(Los contratos en particular). Tomo 1 Vol. II -
(Teoría de la relación jurídica).

DE CASTRO, F. "Derecho Civil de España "Parte General)" IEP 3ª ed. -
Madrid, 1955.

"El negocio jurídico". Inst. Nac. de Est. Jurídicos. -
Madrid, 1957.

CERVERA TORREJON, F. "Evolución y perfil actual de los jurados tributarios". Hacienda Pública Española. nº 8 -
(1971).

CLAVERO AREVALO "La doctrina de los principios generales del derecho y las lagunas del ordenamiento administrativo
RAP nº 7.

"Jurados fiscales y jurisdicción contencioso-administrativa". RAP nº 39 (septiembre-diciembre 1962).

"Confusión de las reclamaciones contra las liquidaciones fiscales por los puntos de Ev. Gl. Impuestos de Hacienda Pública. nº 197.

CORTES DOMINGUEZ, M. "Las estimaciones objetivas". RDPHP nº 54 (junio 1964).

"El principio de capacidad contributiva en el --
marco de la técnica jurídica". RDPHP nº 60 (diciembre 1965)

"Ordenamiento Tributario Español". Tecnos Madrid
1968. 1ª ed.

COSCIANI, D. "Principios de Ciencia de la Hacienda" Trad. de Fernando Vicente Arche y Jaimen García Añoveros. Ed. de D^o — Financiero. Reimpresión, Madrid, 1967.

C. CUBILLO "Régimen de evaluación Global". Técnica económica. año — VIII n^o 1-2 y 3.

D'AMATI "Nacimiento de la relación tributaria y función dinámica — de la Seguridad Jurídica". RDTFP n^o 47 (septiembre 1962).

DE JUAN PEÑALOSA, J. "Los jurados fiscales" SEDF (1959).

DOCAVO ALBERTI, D. "Los recursos de agravio comparativo y agravio — absoluto en el sistema de Ev. Gl". Impuestos de Hacienda Pública. n^o 233.

DOMINGUEZ, M. "Evaluación Global del Impuesto Industrial". Ed. Bosch Barcelona, 1959.

EBERENA CUESTA, R. "Curso de Derecho Administrativo". Tecnos Madrid 1966.

ERRAPE, F. "Política económica y política tributaria: algunas consideraciones en torno a la ley de 26 Dic. 67". RDTFP n^o — 29 (marzo 1958).

ESSER, J. "Principio y norma de la elaboración jurisprudencial del Derecho Privado". Trad. por Valentin Fiol Bosch. Edt. — Bosch. Barcelona, 1961.

"Las evaluaciones Gl. y la sinceridad administrativa de las empresas. Información Económica. n^o 6.

"Los estudios económicos en los Ev. Glo.". Información Económica n^o 7

FERNANDEZ ARANBURU.— "La estimación de bases imponibles por presun-

ciones en los impuestos sobre utilidades como arma de -
defensa del fisco frente al fraude". RDFHP nº 33 (Marzo-
1959).

FERNANDEZ CARVAJAL, R. "La constitución Española". Ed. Nacional -
2ª. ed. Madrid, 1969.

FERNANDEZ ORDÓÑEZ, Fc. J. "Epilogo para españoles de la obra "¿De-
fraudar o pagar sus impuestos?. de Ch. -
CARAYM y J. DELEPIERRE" Ed. Euroamerica. -
Madrid, 1969.

FERNANDEZ PIRLA, J.M. "Teoría económica de la contabilidad". eª -
ed. Madrid, 1965.

FERNANDEZ PIRLA, J.M. "Economía y Gestión de la Empresa". 3ª ed.-
Madrid, 1967.

FONES, JJ. "Lo comprensible de lo incomprensible. La evaluación glo-
bal". España Económica. nº 3245.

FUENTES QUINTANA, G. "Los principios del reparto de la carga tributa-
ria en España". RDFHP nº 41 (marzo 1961).

GARGENTI, L. "Tratado de Hacienda Pública". Ed. Dº. Fin. Vol. I. Ma-
drid. 1964.

GARCIA AÑOVEROS, J. "Desarrollo Económico y Ordenamiento jurídico".
RADFHP nº 44 (diciembre 1961).

GARCIA DE ENTERRIA, E. "Reflexiones sobre la ley y los Principios-
Generales del Derecho en el Derecho Admi-
nistrativo". En "Estudios de Derecho Públi-
co y Privado". ofrecidos al Prf. D. Ignacio Se-
rrano. Vol. II. Madrid. 1965.

GARCIA CATAILLADE, M. "Teoria y Técnica de los índices en las Ev.-
Gl. del impuesto industrial. Ed. Moderna. —
Bilbao. 1958.

GARCIA OVIEDO, C. MARTINEZ-USERO, E. "Derecho Administrativo" EISA
8ª ed. Madrid, 1962.

GARCIA TREVIJANO, J.M. "Las evaluaciones globales y la jurisprudencia del Tribunal Supremo". RDPHP nº 46 (junio 1962).

"Tratado de Derecho Administrativo". Ed. Rev.
Dº. Privado. Madrid, Tomo I (2ª ed. 1968) Tomo II (1967) Tomo III Vol. I (1970) Vol II - (1970).

GARNIDO FALLA, F. "La Administración y la Ley". RAP nº 6 (1951).

"Tratado de Derecho Administrativo" IEP 4ª ed.-
Madrid, 1966.

GIANNINI, A. "Instituciones de Derecho Financiero". Trad. Castellana de Fernando Sáinz de Bujanda. Ed. Dº Fin. Madrid 1957.

GIARDINA, E. "Le Dasi teoriche del principio della capacità contributiva". Giuffrè, Milan, 1951

GOMEZ APARICI, "La instrucción provisional del impuesto de sociedades" RDPHP nº 30 (junio 1958).

GOMEZ APARICI: "Nuevo instrumento de política tributaria: las evaluaciones globales". VII SEDF (1959).

GOMEZ GUTIERREZ, A. "Procedimiento de determinación de la base y de la cuota". VII SEDF (1959).

CONZALEZ PEREZ, J. "Hacienda y Proceso". Rev. Critica de Dº. Inmobiliario nº 466 (mayo-junio 1968).

GONZALEZ PEREZ, J. "Los recursos administrativos". Ed. BOE. Madrid 1969.

GUAITA, A. "Derecho Administrativo Especial". Lib. General. Vol. - III, 2ª ed. Zaragoza, 1967.

GUIJARRO ARRIZABALAGA, F. "Criterios de clasificación de empresas". V. SEDF (1957).

"La lucha contra el fraude fiscal (El — pensamiento de Camille Rœmier)" RDFHP nº 32 (diciembre 1958).

"El nivel de racionalidad técnico-fiscal- del Sistema Tributario Español" RDFHP nº 76 (julio-agosto 1968).

GUITIAN DE LUCAS, J.M. "Procedimientos presupuestarios" Publicaciones de la Escuela Nacional de Administración Pública. 2 vols. Madrid, 1970.

"Impuesto sobre el Rendimiento del Trabajo Personal". Boletín Informativo de legislación fiscal. Febrero 1959.

"Impuesto Industrial: Régimen de determinación de Bases imponibles- Boletín Informativo de Legl. Fiscal. Marzo 1958.

"Impuesto Industrial, Cuota de beneficios Régimen evaluación global. Boletín Inf. de Leg. Fiscal. Abril 1958.

"Impuesto Industrial: Cuota de beneficios, Régimen de evaluación — global. Boletín Inf. de Leg. Fiscal. Junio 1958.

"Impuesto sobre la renta de sociedades y demás entes jurídicos". — Boletín Inf. de Leg. Fiscal. Junio 1958.

- JARACH, A. "Curso Superior de Derecho Tributario". Cima. Buenos Aires, 1957.
- MARENZ, K. "Metodología de la ciencia del Derecho". Trad. por Enrique Gimbernát. Ariel, Barcelona, 1966.
- LASARTE, J. "Sobre la ley tributaria", RDFHP nº 76 (julio-Agosto 1968).
- "Sobre los principios del ordenamiento tributario y la Política Fiscal seguida en relación con el desarrollo del sector industrial". RDFHP nº 78 (noviembre-diciembre 1968).
- LATORRE, A. "Introducción al Derecho". Ariel, Barcelona, 1958.
- LOPEZ BLANQUER, J.L. "Los jurados tributarios" Edit.D.Financiero.- Madrid, 1963.
- "La organización de los jurados tributarios".- RDFHP nº 77 (septiembre-octubre 1968).
- LOPEZ RODO, L. "El coadyuvante en lo contencioso-administrativo". -- Edit. Rev. de Dº. Privado. Madrid, 1943.
- LOZANO ALBERTI, L. "Los reclamaciones en el régimen de evaluación global. Impuestos de Hacienda Pública.- Madrid, - ed. 1963 nº 247.
- LOZANO, J.M.- "Crisis de Presupuestos Tradicional". Guadiana Publicaciones. Madrid, 1969.
- MANZANEDO, J.A., MERRIANDO, J., GOMEZ-REINO, E. "Curso de Derecho Administrativo económico". Instº. de Estudios de Administración Local. Madrid, 1970.
- MARGALLO, M. y GARCIA LOPEZ, J. "La evasión fiscal en España": un estudio piloto para su análisis sociológico". Hacienda Pública Española nº 8 (1971).

- MARTIN RETORUELO, S. "Presupuestos Constitucionales de la función administrativa". RAP nº 26 (1958).
- MARTIN SAMPEDRO, J.M. "La Hacienda en el fuero de los Españoles". Rev. Leg. de Hacienda. (1945).
- MARTINEZ BENIQUE, "Los métodos objetivos de determinación de bases y el IVA". XVII SEAF (1969).
- MAURETA GONZALEZ, J.M.: "Las inversiones extranjeras en España". -- SAF VIII (1950).
- MAYER, O: "Derecho Administrativo Alemán". Trad. española. Depalma Buenos Aires, 1950.
- "Memorandum e Informes sobre la Reforma del sistema tributario español". Instº. Estudios Fiscales. Madrid, oct. 1963.
- NICIELI, G.A.: "Lezioni di Diritto Tributario". Bulzoni. Roma, 1968.
- MINISTERIO DE HACIENDA: "Convenios suscritos por España para evitar la doble imposición". Servicio de Publicaciones de la Secretaría General Técnica. Madrid, 1968.
- MOLLINADO ESTAYE, J. "Tramitación de Recursos de agravio absoluto y agravio comparativo". Impuestos de Hacienda-Pública. Madrid, 1961 T. XVIII.
- MORANO TORRES, J.L. "Los Convenios y evaluaciones globales como negocio jurídico administrativo". VIII SEAF (1960)
- NAVARRO RUBIO, M. "Discurso pronunciado en las Cortes al presentar la ley de Presupuestos para el bienio 1958-59 y de Reformas Tributarias, el día 21 de diciembre - 1957.- Documentación Económica nº 10.- Oficina de Coordinación y Programación Económica, Madrid 1960.

NAVARRO RUBIO, M.: "La participación social". Conferencia pronunciada en la Casa de la Cultura de Málaga el 7 de --
Abril de 1967, con motivo de la XVIII Semana Social de España. Impreso por Pericia, Madrid 1967

NAVAS MULLER, J. "Procedimientos de liquidación del impuesto: las --
evaluaciones globales". RDFHP nº 41 (marzo 1961).

NAVASKY, "Teoría general del Derecho" (1948) Trad. española de José Zaffa Valverde, Rialp Madrid, 1962.

NOTAS DE DERECHO FINANCIERO, Seminario de Derecho Financiero dirigido por F. Sáinz de Bujanda. Servicio de Publicaciones de la Facultad de Derecho. Universidad de Madrid, Tomo, I. Vols. 2 y 3. 1967.

OECE: "Informe sobre la Economía Española" "Oficina de Programación Económica. Madrid, 1959.

PALAO TABOADA, C.: "El fraude a la ley de Derecho tributario". ---
RDFHP nº 63 (mayo-junio 1966).

PARRA DE MAS, S. "Apuntes para un trabajo sobre la colaboración jurídica de los administrados en el campo fiscal" -
XII SEDF (1964).

PÉREZ DE AYALA, J.L. "La estructura económico-financiera interna de nuestro sistema tributario". RDFHP nº 65-
66 (Sept.-Dic. 1966).

"Derecho Tributario". Edit. Rev. de dº Financiero. Madrid, 1968.

"Potestad administrativa y relación jurídica"
RDFHP nº 79 (1969)

"Las ficciones en el Derecho Tributario" Edit.
Dº. Financiero. Madrid, 1970.

- PERULLAS BASAS, J.J. "El impuesto sobre las rendiciones del trabajo personal". RDTMP n° 41 (1961).
- "La reforma del sistema tributario y los jurados" en Comentarios a la ley de Reformas del Sistema Tributario. M°. de Hacienda. Madrid, 1965.
- PETIT PONSERES, J. "La adaptación del Sistema Tributario a la actividad económica en el periodo 1957-1962. Inst°. de - Estudios Fiscales. Madrid 1957.
- PONT FERRERS, M. "Exclusiones de la evaluación global". Diario "La Vanguardia" (Barcelona) 29 de diciembre de 1968.
- PRADOS ARRARTE, J. "Sistema Bancario Español". Auilar. Madrid 1958.
- PUG BRUTAU: "La jurisprudencia como fuente del Derecho". Bosch. - Barcelona, s/f.
- RADERUCH, G. "Introducción a la Filosofía del Derecho". Fondo Cultura Económica. México 1965. 3ª ed.
- RIV RO, J. "Teoría de la Contabilidad". Facultad de CC.PP.EE.CC. - Madrid, 1969.
- "El Régimen de Evaluación Global". Impuesto de de la Hacienda Pública. 1958 n° 179, abril.
- RODRIGUEZ BEREJO, A. "El Presupuesto del Estado". Temos. Madrid - 1970.
- RODRIGUEZ ROBLES: "El régimen de Convenios y estimación global en el sistema tributario español". RDTMP n° 29 (Marzo 1958).

RODRIGUEZ ROBLES, A. "La contabilidad en el Derecho Mercantil y --
Fiscal español". RDFHP nº 31 (Septiembre 1958).

ROSIER, G.: "El deber fiscal" Anuario de Derecho y Economía de la
Hacienda Pública. Salamanca, 1963.

ROVIRA TANAZONA: "La ley general tributaria" Moneda y Crédito nº -
89 (junio 1964).

ROZAS ZORROSA, M. "Impuestos sobre renta de sociedades demás entida
des jurídicas". Moneda y Crédito. junio 1964.

"La imposición mínima en el impuesto sobre socie
dades". RDFHP nº 56 (Diciembre 1964).

SAINZ DE BUJANDA, F: "Principios Constitucionales Financieros" II
SEAF (1954).

"Estructura legal del presupuesto objetivo de --
la Licencia Fiscal". en "Conferencias sobre la
Licencia Fiscal del Impuesto. Industrial". Ma--
drid, 1962.

"La codificación fiscal". En Hacienda y Derecho
Vol. I. IEP. Madrid, 1962.

"Organización Política y Derecho Financiero" --
En Hacienda y Derecho, Vol. I, IEP. Madrid 1962.

"Estructura Jurídica del Sistema Tributario". -
En Hacienda y Derecho. Vol. II. IEP. Madrid 1962.

"La interpretación de Derecho Español de los -
tratados internacionales para evitar la doble
imposición." En Hacienda y Derecho". Vol. II -
Madrid, 1962.

"El Derecho instrumento de política económica". En Hacienda y Derecho. Vol. II. IEP. Madrid (1962).

Teoría jurídica de la Educación tributaria". En Hacienda y Derecho. Vol. III IEP. Madrid, 1963.

"Reflexiones sobre un sistema de Derecho Tributario español" en Hacienda y Derecho. Vol. III IEP Madrid, 1963.

"Nacimiento de la obligación tributaria" Problema de la oblig. trib. voluntarios o negociales. En Hacienda y Derecho. Vol. II. IEP. Madrid, 1966.

"Teoría de la educación tributaria". Hacienda y Derecho Vol. I. IEP. Madrid, 1967.

"La gran paradoja de la Ley general tributaria". En Hacienda y Derecho. Vol. I IEP. Madrid, 1967.

"Los métodos de determinación de las bases imponibles y su proyección sobre la estructura del sistema tributario". Discurso de ingreso en la Real Academia de Jurisprudencia y Legislación. Madrid, Febrero, 1970.

~~"Estado de Derecho y Ordenamiento tributario". XII SEDF (1964) Separata, cuaderno nº 5 pág. 3.~~

SANCHEZ AGOSTA, L. "Estado de Derecho y Ordenamiento Tributario" -- XII SEDF (1964).

SANCHEZ VALVERDE, A. "Técnica para las Ev. Globales". Nueva Economía Nacional nº 1170.

SANTI ROMANO: "El Ordenamiento jurídico". Trad. por Sebastian y Lorenzo Martín Retortillo. IEP. Madrid, 1963.

SCHMOLDERS, G. "Teoría General del Impuesto". Trad. de L.A. Martín Merino. Edit. Dº. Financiero. Madrid, 1962.

SERVICIO DE ESTUDIOS EN BARCELONA DEL BANCO URQUIJO: "El Tamaño de la empresa referido a Cataluña". Dirigido por TRIAS PARGAS, E. -- Ariel. Barcelona, 1964.

SOTO GUINDA, J. "Tributación de las sociedades en España". Guadalupe de Publicaciones. Madrid, 1970.

SUREDA CARRION, J.L. "El Régimen de imposición de las Sociedades en España". RDPHP nº 29 (Marzo 1958).

"Tributación de los Profesionales por el impuesto sobre los rendimientos del Trabajo personal". Bol. Inf. de Leg. Fiscal. Julio 1958.

THOMAS, L. y CEREZE, J. "L'imposition forfaitaire des benefices -- industriels et commerciaux". Librairie -- Générale de Droit et de Jurisprudence. Paris, 1958.

TRUYOL, L. SERRA, A. "Fundamentos de Derecho Natural" Separata del -- artículo "Derecho Natural publicado en Nueva -- Enciclopedia Jurídica. Ed. Solé. Barcelona 1954.

TRUJIN VARGAS: "Los jurados fiscales". RDPHP nº 21 (Septiembre, 1956)

VANONI, "Natura ed Interpretazione delle legge tributario". In "Opere giuridiche. Giuffrè. Milan, 1961.

VICENTE-ARCHE, F. "Aspectos financieros del plan de Estabilización" RDPHP nº 37 (Marzo 1960).

VIEHWEG, Th. "Topica y Jurisprudencia" Trad. por L. Díez Picazo. -- Taurus. Madrid, 1967.

VILLAR PALASI, J.L. "La actividad industrial del Estado en el Derecho Administrativo" RAP nº 3 (1950.).

VILLAR PALASI, S.J. "Observaciones sobre el sistema fiscal español"

RAP nº 4 (1951).

WEIL PROSPER: "El Derecho Administrativo". Trad. castellana de Luis

Rodríguez Zuñiga. Taurus. Madrid, 1966.

ZANOBINI, G. "Curso de Derecho Administrativo". Trad. española. Araya.

Buenos Aires, 1964.

INDICE GENERAL

INDICE GENERAL

INTRODUCCION.	I
CAPITULO I.- <u>Una Institución del Derecho tributario:</u> <u>las Evaluaciones Globales.</u>	1
A) Proceso de validez jurídica de las normas. Cuestiones metodológicas	1
1. Aspecto material y lógico-formal del orden jurídico	2
2. Las esferas prejurídicas y jurídicas: punto de vista dinámico.....	6
3. El sistema del Derecho: punto de vista estático	10
a) Planteamiento	10
b) El sistema en Derecho tributario	11
a') Historicidad. Diversos criterios de racionalidad	14
b') La Ley de 26 de diciembre de 1957	19
B) Los principios jurídico-públicos como marco en donde nace la Ley de 26 de diciembre de 1957.....	21
1. Su función	21
a) Relación con el ordenamiento jurídico particular	21
b) Relación con la institución tributaria....	23
c) La desvinculación: los abismos jurídicos..	24
d) El autor de la ley como razón última	27
2. Manifestaciones	31
a) Ordenamiento Constitucional	31

b) Política económica	33
c) Derecho Internacional tributario	39
d) Ley de 26 de diciembre de 1957	42
NOTAS	49
CAPITULO II.- Las evaluaciones globales son una ins- titución que desaparecen	62
A) Referencia al momento originario	65
1.- Motivos del establecimiento	65
2.- Preferencia del legislador por un instrumento nuevo y concreto para combatir los motivos -- anteriores	71
B) Referencia al momento de caducidad	79
a) Principio de legalidad	80
1.- Enunciación	80
2.- Quiebra en la gestación de la LRT-1957 ...	86
3.- Quiebra en la LRT-1957 en cuanto se dá un- profundo fortalecimiento de la acción admi- nistrativa	90
4.- Quiebra en el establecimiento de los ele- mentos del tributo	94
b) Principio de capacidad contributiva	107
1.- Enunciación	107
2.- Penetración del principio a través de las- distintas fases del tributo y su quiebra - en el momento de determinar los elementos.	113
3.- Objetivación o subjetivación del tributo.- La misión de los índices	122
4.- Repercusiones negativas de la configura- ción de la capacidad contributiva en las -	

evaluaciones globales	127
a') "Quinta columna" del fraude fiscal ...	128
a'') Fraude a la ley tributaria	128
b'') El fraude tributario	132
b') Impuesto sobre renta de Sociedades ...	138
a'') Pérdida de autonomía	138
b'') Pérdida de sustantividad	141
c) Principio de seguridad jurídica	143
1.- Enunciación. Su carácter subsidiario ,-	
Criterio valorativo	143
2.- El principio en el Derecho tributario .	147
3.- El principio y las evaluaciones globales	148
a') Arbitrariedad normativa	148
b') Arbitrariedad aplicativa	149
c') Existencia de recursos para eliminar	
las arbitrariedades, mediante la de	
fensa de las situaciones jurídicas-	
individuales por la adecuación al -	
caso.(Momento del juez)	150
d') Los recursos, de agravios y los ju-	
rados tributarios	153
a'') Los jurados en la LGT y en nor	
mas posteriores	154
b'') La decisión en conciencia	163
a''') Los hechos. Cuestiones -	
de hecho	176
b''') La norma aplicable	180
c'') Principio de la "Cláusula gene	
ral"	183 bis
1. Legislación	189

2.- Jurisprudencia	194
NOTAS	203
CAPITULO III.- <u>Naturaleza jurídica de la evaluación-</u> <u>global</u>	231
A) Presupuestos	231
1.- Dinámica del tributo	231
a) Obligación tributaria y relación jurídico- tributaria	231
b) Derecho tributario material y formal	239
c) Nacimiento de la obligación tributaria y - su liquidación	242
2.- Momentos por los que transcurre la dinámica - tributaria	243
3.- Elementos que integran la dinámica tributaria	248
E) Posiciones doctrinales sobre este punto	256
a) Su formulación	256
a') Tesis del acto administrativo	256
1.- Moreno Torres	256
2.- García Trevijano	257
3.- Cortés Domínguez ;	258
b') Tesis del negocio jurídico bilateral	259
c') Los "convenios de evaluación global", --- Carretero Pérez y Guitián de Lucas	261
b) Su crítica	263
C) Nuestra posición	275
1.- Resumen de los puntos controvertidos	275
2.- Procedimiento de liquidación y acto liquidato rio	276

3.- Evaluación de la cifra global e imputación individual	281
4.- Naturaleza jurídica de la evaluación de la base global	286
5.- Naturaleza jurídica de la imputación individual	297
6.- Naturaleza jurídica de la determinación individual de la cuota. El acto liquidatorio	312
a) Valor de la liquidación respecto al nacimiento de la obligación tributaria	312
b) El acto liquidatorio respecto al procedimiento de liquidación	314
a') Declaración de la obligación, régimen, base y cuota	315
b') Elemento material del acto liquidatorio: la certificación	317
c') Operación del acto liquidatorio	318
d') Notificación conjunta de bases y cuotas	320
c) Liquidaciones provisionales y definitivas ..	322
NOTAS	323
CAPITULO IV.- La colaboración social	345
A) Concepto y contenido de la colaboración social	345
a) Introducción	345
b) La colaboración genérica en la LGT	350
a') Concepto y delimitación: sujetos pasivos y -- supuestos de hecho	350
b') Contenido	356
1.- Sujetos	356
2.- Objeto	358
3.- Tiempo	358

4.- Sanciones	359
c) Colaboración Social	360
a') Su integración en el ordenamiento tribu- tario	360
b') Colaboración social y colaboración cor- porativa	363
c') Colaboración social y colaboración jurí- dica	370
d') Contenido: colaboración social directa- e indirecta. Efectos de la no colabora- ción	374
B) Las juntas mistas de funcionarios y contribu- yentes: instrumento de la colaboración social.	382
a) Naturaleza jurídica	382
b) Función sustitutiva	394
a') Sustitución del legislador: los índices	398
b') Sustitución de la Administración: las- bases	399
c) Clasificación de las juntas según su ámbito objetivo, espacial y temporal	405
1º. Ambito objetivo	405
2º. Ambito espacial	407
3º. Ambito temporal	413
d) El elemento personal: ponentes y comisiona- dos	414
a') Alcance y significado de la lista de contribuyentes	415
b') Elección de los comisionados: Requisi- tos. Constitución de la Junta. El sin- dicato	422
c') Vinculaciones de la colaboración so- cial	429

a") Sujetos pasivos	429
b") La representación	433
NOTAS	439
CAPITULO V.- Las exclusiones	456
A) Historia de las exclusiones	457
a) Impuesto sobre el beneficio de actividades- comerciales e industriales	457
b) Impuesto sobre renta de sociedades y demás- entidades jurídicas	469
c) Impuesto sobre el rendimiento del trabajo - personal	472
d) Exclusiones en otros impuestos con sistemas objetivos	480
e) Conclusiones	481
B) Voluntariedad y forzosidad de la evaluación .-	
La opción	485
a) Régimen forzoso, facultativo y obligatorio.	485
b) La opción entre la estimación objetiva y la directa	488
1.- Presunción de aceptación	488
2.- Excepción al sistema	490
3.- La renuncia a posteriori. Jurispruden- cia	491
4.- Fundamento jurídico de la renuncia	493
c) Posición desfavorable al ejercicio de la --- opción	496
C) Criterios de exclusión	497
a) Criterio cuantitativo	498
b) Criterio cualitativo	501

D) Los sujetos pasivos según los criterios de ex- clusión	507
a) Clasificación fiscal de las empresas	507
b) Criterio de la seguridad: la contabilidad.	510
1.- Coste de la contabilidad. Jurispruden- cia	511
2.- Renuncia a la contabilidad y presunción' de los beneficios, Jurisprudencia	519
3.- Fundamento material de la contabilidad. y de los datos aportados a la evalua- ción	520
E) Régimen jurídico de la exclusión	522
a) Momento inicial: acuerdo de exclusión	523
1.- Causas	523
2.- Oposición	524
3.- Forma	527
b) Exclusión y Renuncia. Su diferencia	529
c) Exclusión y exclusión no formal	536
d) Exclusión y nueva inclusión	538
F) Perspectivas: la autoliquidación	539
NOTAS	534
CONCLUSIONES	556
APENDICE: I.- Abreviaturas utilizadas	560
II.- Índice de jurisprudencia	562
III.- Bibliografía	571
INDICE GENERAL	588